

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**POST-NEOLİBERAL BİR RESTORASYON OLARAK OECD BEPS
EYLEM PLANI'NIN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN
AKSİYONLARI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE
DEĞERLENDİRMESİ**

Yunus KÖSE

DOKTORA TEZİ

Dr. Öğr. Üyesi Nurullah ALTUN

TEMMUZ - 2023

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**POST-NEOLİBERAL BİR RESTORASYON OLARAK OECD
BEPS EYLEM PLANI'NIN TRANSFER
FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN AKSİYONLARI
ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ**

DOKTORA TEZİ

Yunus KÖSE

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

**“Bu tez 27/07/2023 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan
jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Prof. Dr. Habib YILDIZ	Başarılı
Prof. Dr. Yaşar AYYILDIZ	Başarılı
Prof. Dr. Mehmet CURAL	Başarılı
Doç. Dr. Nevran KARACA	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Nurullah ALTUN	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☒

Hayır ☐

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Yunus KÖSE

27/07/2023

ÖNSÖZ

Çalışmanın başlangıç aşamasında farklı bir bakış açısı edinmemi sağlayarak yolumu aydınlatan tez danışmanım ve saygıdeğer hocam Dr. Öğretim Üyesi Nurallah ALTUN'a ve desteğini esirgemeyen diğer jüri üyelerine teşekkür ederim.

Çalışmamın kaynağını oluşturan OECD BEPS Eylem Planı'na ilişkin olarak Türkiye'de ilk çalışmaları yapan ve yaptığım mülakatlarda kıymetli vakitlerini ayırıp bilgi ve tecrübelerini aktaran GNDO Legal Tax Firm ortağı Av. Zeki GÜNDÜZ'e, KPMG Türkiye Vergi Bölümü Şirket Ortağı Başak DİCLEHAN'a, Level International ortağı Ramazan BİÇER'e, MAZARS Transfer Fiyatlandırması Hizmet Ortağı Gökçe GÜCÜYENER'e, Hazine ve Maliye Başmüfettişlerinden Sevinç DAŞDEMİR ve Dr. Emre AKIN'a ve Hesap Eski Uzmanlarından Abdulkadir DEMİRCİ'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu süreçte geniş bir vakit kazanmaması sağlayarak çalışmamın olgunlaşmasına destek veren kıymetli abim ve meslek büyüğüm Erol ÇAM ve kıymetli mesai arkadaşım Kenan ZENGİN'e müsamahalarından dolayı ayrıca teşekkür ederim.

Farklı bir bakış açısıyla ele aldığım OECD BEPS Eylem Planı'na ilişkin bu çalışmanın benzer çalışmalar yapacak olan araştırmacılara alternatif bir kaynak, maliye literatürüne bir katkı ve akademi yolculuğumda heyecan verici bir başlangıç olması dileğiyle.

Yunus KÖSE

27/07/2023

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	v
TABLO LİSTESİ.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ	viii
ÖZET	ix
ABSTRACT	x

GİRİŞ.....	1
------------	---

1. BÖLÜM: İKTİSADİ TEORİDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİYE DE KAPSAYAN İKTİSAT SİYASETİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE BEPS SORUNU	10
--	----

1.1. İktisadi Teorideki Değişim ve Dönüşümler.....	10
1.1.1. Neoliberalizm	10
1.1.1.1. Teorize Edilmesi ve Kurumsallaşması	14
1.1.1.2. Temel Savları.....	20
1.1.1.3. Uygulanması.....	20
1.1.1.4. Savların Zaman İçerisinde Çürümesi.....	22
1.1.1.5. Günümüz Dünyasında Aldığı Yeni Şekil	26
1.1.1.6. Sermayenin Finansallaşması Sorunu	27
1.1.2. Post-Neoliberalizm.....	29
1.1.3. Uluslararası Vergi Rejimindeki Gelişmeler ve BEPS Eylem Planı'na giden Yol.....	30
1.1.3.1. Siyasi Sınırların Önemini Yitirmesi	30
1.1.3.2. Sınırları Olmayan Bir Dünyada Şekillenen Vergi Politikaları	31
1.1.3.3. Sosyo-Ekonomik ve Mali Açıdan Birbirinden Farklı Olan Ülkelerin Ortak Vergi Politikaları Etrafında Birleşmeleri.....	35
1.2. Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Meselesine İlişkin Tartışma Konuları.....	36
1.2.1. Agresif Vergi Planlaması ve Hukuki Niteliği	36
1.2.1.1. Vergi Planlamasının Varlığı	38
1.2.1.2. Ekonomik Özden Yoksunluk.....	40
1.2.1.3. Mevzuat Hükümleri Arasındaki Uyumsuzluğun Kullanılması	42
1.2.2. Matrah Aşınması	42

1.2.3. BEPS Kavramı	43
1.2.4. BEPS'in Matrah Aşınmasından Farkı	43
1.2.5. Meşruiyet Hususu.....	44
1.2.6. BEPS ile Sonuçlanacak Matrah Aşındıran Faktörler	45
1.2.6.1. Yerel Mevzuatlardaki Boşluklar ve Yetersizlikler	45
1.2.6.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları	45
1.2.6.3. Transfer Fiyatlandırması.....	46
1.2.6.4. Hibrit Enstrümanlar	48
1.2.6.5. Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması ve Paravan Şirketler	48
1.2.6.6. Örtülü Kazanç ve Ana Ülke Kazançlarının Sıyrılması.....	49
1.3. Uluslararası Vergi Rejiminde Vergi Planlamasına Yönelik Düzenlemeler	50
1.3.1. Uluslararası İş Birliği ve Bilgi Paylaşımı.....	51
1.3.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kuralları.....	55
1.3.3. Örtülü Sermaye Kuralları	58
1.3.4. Transfer Fiyatlandırmasının Düzenlenmesi: Emsallerine Uygunluk İlkesi ve Formuler Paylaştırma	59
2. BÖLÜM: OECD'NİN MATRAH AŞINDIRMA YOLUYLA KAZANÇ AKTARIMI EYLEM PLANI (BEPS ACTION PLAN) VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI MEVZUATIMIZA YANSIMALARI	61
2.1. OECD BEPS Eylem Planı	61
2.1.1. BEPS Eylem Planı'nın Aşamaları.....	62
2.1.2. BEPS Eylem Planı'nın Temel Felsefesi.....	63
2.1.3. BEPS Eylem Planı'nın Hukuki ve Demokratik Pozisyonu.....	63
2.1.4. BEPS Eylem Planı'nın Temel İlkeleri ve Aksiyonları.....	65
2.1.4.1. Uyum	66
2.1.4.2. Özün Önceliği.....	67
2.1.4.3. Şeffaflık	69
2.2. OECD BEPS Eylem Planı'nın Doğrudan Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Aksiyonları	72
2.2.1. Eylem 8-10 Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Yaratılan Değer ile Uyumlu Olması	72

2.2.1.1. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Öne Çıkan	
Değişiklikler	73
2.2.1.2. Gayrimaddi Varlıklar	74
2.2.1.3. Gayrimaddi Hakların Emsallerine Uygunluk İlkesi Açısından	
Değerlendirilmesi	78
2.2.1.3.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	88
2.2.1.3.2. Kar Bölüşüm Yöntemi	89
2.2.1.4. DEMPE Analizi	91
2.2.2. Eylem 13. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonunun Yeniden	
İncelenmesi.....	96
2.2.2.1. Transfer Fiyatlandırmasında Dokümantasyonun Önemi.....	98
2.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasında Yeni Dokümantasyon Yaklaşımı ...	100
2.2.2.2.1. Ana Dosya (Master File).....	101
2.2.2.2.2. Yerel Dosya (Local File)	102
2.2.2.3. Yeni Dokümantasyon Paketinin Uygulanması.....	105
2.3. OECD BEPS Eylem Planı'nın Türk Vergi Sistemine Yansımaları	107
2.3.1. Eylem 8-10 Yansımaları.....	108
2.3.1.1. Gayrimaddi Varlık	108
2.3.1.2. Emsallerine Uygunluk	110
2.3.1.3. İlişkili Kişi	111
2.3.2. Eylem 13'ün Yansımaları.....	113
2.3.2.1. Genel Rapor	113
2.3.2.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu	119
2.3.2.3. Ülke Bazlı Rapor	124
2.3.3. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Yükümlülüğünden Önceki Durum	
.....	131
2.3.4. Uyumun Önemi	132
3. BÖLÜM: BEPS EYLEM PLANI'NIN NEOLİBERALİZM-	
POSTNEOLİBERALİZM TARİHSEL SÜRECİ İÇERİSİNDEKİ ROLÜ VE	
TÜRKİYE GİBİ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN EYLEM PLANI	
KARŞISINDAKİ POZİSYONUNA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA	134
3.1. Araştırmanın Metodolojisi.....	134

3.2. Veri Toplama Süreci.....	136
3.3. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Kısıtları	137
3.4. Literatür Taraması	138
3.5. Farklı Bakış Açılılarıyla BEPS Eylem Planı	143
3.5.1. Bir Neoliberalizm Restorasyonu: BEPS Eylem Planı.....	143
3.5.2. Acemoğlu'nun “Dar Koridor” Perspektifinden BEPS Eylem Planı	145
3.5.3. Dünya'nın BEPS Eylem Planı'na Bakışı	148
3.5.4. Gelişmekte Olan Ülkelerin BEPS Eylem Planı'na Bakışı	149
3.5.5. Türkiye'nin Transfer Fiyatlandırması Hususunda BEPS Eylem Planı'na Bakışı ve Geldiği Nokta	152
3.6. Mülakat Sorularının Oluşturulması ve Gerekçesi	156
3.7. Mülakat Bulgularının Analizi ve Yorumlanması	158
3.7.1. BEPS Eylem Planı Düzenleyici Devletin Yeniden Göreve Çağırılması mıdır? Sorusuna İlişkin Mülakatın Bulguları	158
3.7.2. BEPS Eylem Planı Gelişmiş Ülkeler Lehine Bir Plan mıdır? Sorusuna İlişkin Mülakatın Bulguları	160
3.7.3. BEPS Eylem Planı'nın Refah Etkilerinden Kimin Kazançlı Çıkacağına İlişkin Mülakatın Bulguları	161
3.7.4. Türkiye'nin BEPS Eylem Planı Standartlarına Karşı Mesafeli Duruşuna İlişkin Mülakatın Bulguları	163
SONUÇ	166
KAYNAKÇA.....	172
EK	187
ÖZ GEÇMİŞ	217

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AGIT	: Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı
AP	: Avrupa Parlamentosu
AR-GE	: Araştırma-Geliştirme
ATAP	: Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting
CbC	: Country by Country
CFC	: Controlled Foreign Company
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
ÇTVA	: Çok Taraflı Vergi Anlaşması
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DB	: Dünya Bankası
DEMPE	: Devolopment, Enhancement, Maintance, Protection, Explotation
DHV	: Dijital Hizmet Vergisi
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
FAR	: Functions Assets and Risk Analysis
FATCA	: Foreign Account Tax Compliance Act
FTA	: Forum on Tax Administration
IMF	: Uluslararası Para Fonu
GATT	: The General Agreement on Tarrifs and Trade
GSMH	: Gayrisafı Milli Hasıla
G8	: Group of Eight
G20	: Group of 20
KAU	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
KEYKK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı
KİT	: Kamu İksitadi Teşebbüsü
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
IP	: Intengible Property
MLC	: Multinational Corporation

MLI	: Multilateral Instrument
OECD	: Organization for Economic Co-Operation and Development
PFA	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları
PwC	: Price Waterhouse Coopers
S&P	: Standarts and Poors
TFR	: Transfer Fiyatlandırması Rehberi
TRIPS	: Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights
UN	: United Nations
ÜBR	: Ülke Bazlı Raporlama
VBDA	: Vergi Bilgileri Değişim Anlaşması
WB	: World Bank
WK	: Washington Konsensüsü
WTO	: World Trade Organization
YMA	: Yetkili Makam Anlaşması
YTFR	: Yıllık Transfer Fiyatlandırması Rehberi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: OECD BEPS Eylem Planı Uyum İlkesine Yönelik Aksiyonları	67
Tablo 2: OECD BEPS Eylem Planı Özün Önceliği İlkesine Yönelik Aksiyonları	69
Tablo 3: OECD BEPS Eylem Planı Şeffaflık İlkesine Yönelik Aksiyonları	71
Tablo 4: OECD BEPS Eylem Planı Diğer Aksiyonları	72
Tablo 5: Örnek ÇUŞ'ın DEMPE Fonksiyonları	95
Tablo 6: Örnek ÇUŞ'ın Konsolide Grup Karı	95
Tablo 7: Örnek ÇUŞ'ın DEMPE Analizi Rasyolarına Göre Düzeltilmiş Grup karı	96
Tablo 8: İmza Tarihlerine Göre Ülke Bazlı Raporlama (CbC) Hazırlamayı Kabul Eden Ülkeler	128
Tablo 9: Gelirin, Vergilerin ve İşletme Faaliyetlerinin Ülke Bazında Dağılımı	129
Tablo 10: Ülke bazında ÇUŞ Grubuna Dahil Tüm İşletmelerin Listesini Göstermek Üzere Kullanılan Tablo	130
Tablo 11: İlave Açıklamalar Tablosu	130
Tablo 12: Mülakat Yapılan Sektör Uzmanı ve Maliye Bürokratlarına Dair Genel Tanımlar	137

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: BEPS Eylem Planı'nın Temel İlkleri.....	66
Şekil 2: S&P 500 Borsa Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Piyasa Değeri Bileşenleri ..	75
Şekil 3: BEPS 13. Aksiyon Kapsamında Yenilenen Dokümantasyon Kurgusu.....	101
Şekil 4: Genel Rapor'un içeriği.....	117
Şekil 5: Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olan Mükellefler ve Raporun Kapsamı	120
Şekil 6: ÜBR'da Yerel Beyan Şartları.	126
Şekil 7: Ülke Bazlı Raporlama (Country by Country/ CbR) Unsurları	127
Şekil 8: Despotik, Prangalanmış ve Namevcut Leviathanlar.....	146

ÖZET	
Başlık: Matrah Aşındırma ve Kazanç Aktarımı Eylem Planı (BEPS)’nin Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Mevzuatına Etkileri	
Yazar: Yunus KÖSE	
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Nurullah ALTUN	
Kabul Tarihi: 27/07/2023	Sayfa Sayısı: x (ön kısım) + 188 (ana kısım) + 32 (ek)
Neoliberal iktisat politikalarına uyum sağlayan yerel vergi düzenlemelerinin neden olduğu uluslararası mali mevzuat farklılıkları agresif vergi planlamalarının bir aracı haline gelerek ÇUŞ’e matrah aşındırma yoluyla kar aktarımı (BEPS) fırsatları sağlamıştır. Durumun ulusal vergi gelirlerini büyük ölçüde aşındırması ve 2008 küresel mali krizinin yaşanması ülkeleri büyük bir kaynak krizine sokmuştur. G20’nin talebi üzerine teknik altyapısını OECD’nin oluşturup hayata geçirdiği “BEPS Eylem Planı” ÇUŞ’e BEPS fırsatı sağlayan 15 sorunlu alanı tespit ederek uygulayıcı ülkelere yerel mevzuatlarına adapte etmek üzere bazı tavsiyeler ve minimum standartlar önermiştir. Eylem Planı’nın transfer fiyatlandırmasına yönelik 8, 9, ve 10. aksiyonları ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının yaratılan değer ile uyumlu olması amaçlanmıştır. Bu revizyonda gayri maddi varlık kavramı daha geniş bir perspektifle yeniden ele alınmıştır. Emsallerine uygunluk ilkesi işlemlerin asıl mahiyetini tespit etmek için riski ön plana çıkaran bir perspektifle reforme edilmiştir. “Cash Box” olarak anılan ve şirketler grubu içerisinde hiçbir ekonomik faaliyeti olmayan, gelirlerinin tamamı pasif nitelikli (faiz geliri) olan ve sermaye olarak zengin işletmelerin sırf bu sermayelerini ilişkili kişilere kullandırmaları sayesinde yüksek kazanç elde etmeleri engellenmiştir. Yine Eylem 8-10 kapsamında gayri maddi hakları tespit etmek ve oluşturduğu sonucun transfer fiyatlandırması açısından emsallerine uygunluğunu sağlıklı bir şekilde belirleyebilmek için DEMPE Analizi gündeme gelmiştir. OECD TFR’nin “Belgelendirme” ye ayırdığı “Beşinci Bölüm” tamamen silinmiş ve üç aşamalı standardize yaklaşımı yansıtan yeni yükümlülükler getirilmiştir. Bir neoliberalizm aksaklığına yapılan post-neoliberal bir onarım olarak “BEPS Eylem Planı’nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin aksiyonları Türk mali mevzuatına tamamen olmasa da kısmen yansıtmıştır. OECD’nin BEPS Eylem Planı’nı ortaya çıkarmasının sebebi neoliberal iktisat politikalarının uygulandığı dönemde sürecin önemli aktörleri olan ÇUŞ’in agresif vergi planlamalarının özellikle gelişmiş ülke ulusal maliyelerini içinden çıkılmaz bir duruma getirmesidir. Bu süreç içerisinde gelişmiş ülke mali idarelerinin kontrolünde olması gereken büyük matrahlar vergi rekabetinde dibe doğru yarışın aktörleri olan gelişmekte olan ülkelere yok olup gitmektedir. Türk Mali Mevzuatının bu konvansiyona kısmen dâhil olmasının sebebi gelişmekte olan bir ülke olarak Eylem Planı’nın etkileri lehine olmayacağından mümkün olduğunca mesafeli duracak gibi görünmektedir.	
Anahtar Kelimeler: Neoliberalizm, Post-neoliberalizm, Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ), BEPS Eylem Planı, Transfer Fiyatlandırması	

ABSTRACT	
Title of Thesis: Effects of Base Erosion and Profit Shifting Action Plan (BEPS) on Transfer Pricing Legislation in Turkey	
Author of Thesis: Yunus KÖSE	
Supervisor: Assist. Prof. Nurullah ALTUN	
Accepted Date: 27/07/2023	Number of Pages: x (pre text) + 188 (main body) + 32 (add)
Differences in international financial legislation, caused by local tax regulations adapting to neoliberal economic policies, have become a tool of aggressive tax planning and provided profit transfer (BEPS) opportunities to MNCs through base erosion. The fact that the situation eroded national tax revenues to a large extent and the 2008 global financial crisis plunged the countries into a major resource crisis. The “BEPS Action Plan”, the technical infrastructure of which was created and implemented by the OECD upon the request of the G20, identified 15 problematic areas that provide BEPS opportunities to the MNC, and presented some recommendations and minimum standards to the implementing countries to adapt them to their local legislation. It is aimed that the actions of the Action Plan regarding transfer pricing and the results of transfer pricing are compatible with the value created. In this revision, the concept of intangible assets has been reconsidered with a broader perspective. The arm's length principle has been reformed with a perspective that emphasizes risk in order to determine the actual nature of transactions. In this context, DEMPE Analysis has come to the fore in order to determine royalties and to determine the compatibility of the result with its peers in terms of transfer pricing. The “Fifth Section” that OECD TFR reserved for “Certification” has been completely deleted and new obligations have been introduced reflecting the three-stage standardized approach. As a post-neoliberal fix for a neoliberal flaw, the transfer pricing actions of the “BEPS Action Plan” were partially, if not completely, reflected in the Turkish financial legislation. The reason for the OECD to reveal the BEPS Action Plan is that the aggressive tax planning of the MNCs, which were the important actors of the process during the implementation of neoliberal economic policies, brought the national finances of developed countries into an inextricable situation. In this process, large bases that should be under the control of financial administrations of developed countries are disappearing in developing countries, which are the actors of the race to the bottom in tax competition. The reason for the partial inclusion of the Turkish Financial Legislation in this convention seems to be to keep a distance as much as possible, as the effects of the Action Plan will not be in favor of a developing country.	
Keywords: Neoliberalism, Post-neoliberalism, Multinational Companies (MNC), BEPS Action Plan, Transfer Pricing	

GİRİŞ

İmparatorluk formundan ulus devlet formuna dönüşen devlet yapılarının hükmettiği vergi kaynaklarının büyüklüğü önemli ölçüde azalmıştır. Zaman içerisinde ortaya çıkan ve gitgide büyüyen grup şirketlerin konsolide gelirleri birçok ulus devletin bütçesiyle boy ölçüşür hale gelmiştir. Sermayenin mobilizasyonu, ülkelerin bu gelirleri, hükmettikleri vergi kaynaklarına dâhil edebilmek için rekabet etmesini, aynı zamanda bu tür şirketlerin kendi yapılarını kullanarak bağlı birimleri aracılığı ile gerçekleştirdikleri matrah aşınmasını engelleyecek düzenlemeler geliştirmeyi zorunlu kılmıştır.

1945'ten itibaren 1980'lere kadar uygulanan Keynesyen iktisat politikaları, 80'lere gelinirken yaşanan aksamaların sebebi olarak gösterildikten sonra hâkim iktisadi anlayışın neoliberalizme kayması ile sermayenin ve ticaretin önündeki engellerin küreselleşme denilen sürecin içerisinde zamanla yok olması sermayenin geniş bir coğrafyada hareket etmesine neden olmuştur. Bu sermaye hareketliliğinden maksimum payı alma çabası içerisinde olan ülkeler vergi sistemleri aracılığı ile girdikleri rekabet zaman içerisinde diğer ülkeler için zararlı vergi uygulamalarına dönüşmüştür.

Bu rekabeti maharetle kullanan çok uluslu şirketler (ÇUŞ) küresel ekonomik faaliyetleri içerisinde planlı olarak gerçekleştirdikleri vergi arbitrajları ile efektif vergi oranlarını düşürerek mükellefi oldukları birçok ülkenin matrahlarının aşınmasına sebebiyet vermiştir. Bu durumun ortaya çıkardığı ve çıkarmaya devam edeceği potansiyel vergi adaletsizliği sorgulanmaya başlayınca ve ulusal önlemler yeterli olmayınca uluslararası müdahaleleri gerekli kılmıştır. G20'nin talep ettiği ve teknik altyapısını Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) oluşturduğu BEPS Eylem Planı bu müdahalelerin en önemlisidir.

Küreselleşmenin ortaya çıkardığı ÇUŞ'e ait yatırımlar, farklı uluslararası vergi uygulamaları ve yasal boşlukların tesiriyle büyük bir sahada hareket etmektedir. ÇUŞ'in kazançlarının birçok vergi otoritesi tarafından vergilendirilmemesi veya çok düşük nispette vergilendirilmesi "agresif vergi planlaması" mefhumunu doğurmuştur. ÇUŞ kazançlarını agresif vergi planlaması dürtüsüyle ile farklı yerel mevzuatlar ve farklı "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları"nın (ÇVÖA) sağladığı olanakları ustaca kullanarak, tesis ettikleri şirketler yoluyla vergilemenin düşük olduğu veya hiç olmadığı ülkelere aktarmaktadırlar.

Dünya’da, özellikle Amerika ve Avrupa’da vergi, topluma yapılan bir yatırım olarak görülmeğe başlanmış ve şirketler açısından yönetilmesi gereken bir maliyet değil, bir risk olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla çok uluslu şirketlerin gerçekleştirdiği vergi arbitrajları yoluyla azalttıkları efektif vergi oranlarının, devletlerin vergi hasılatında yarattığı aşınma, vergi idareleri, medya ve kamuoyu tarafından sorgulanır olmuştur. Vergi adaleti ve vergi etiği gibi mefhumların uluslararası mali gündemi sıklıkla meşgul etmesi uluslararası vergi ikliminin büyük ölçüde değişeceğinin önemli bir göstergesi olmuştur.

Uluslararası mali ilişkilerde yaşanan bu süreç geçmişi çok da geriye gitmeyen küreselleşme ve onun getirdiği neoliberal ekonomi politikalarına dayanmaktadır.

Küreselleşme ve neoliberal iktisat politikaları, ticaretin serbestleşerek ulusal sınırları aşmasına ve buna bağlı olarak sermayenin de mobilizasyonuna neden olmuştur. Dünya ekonomisinde tedavül eden mobilize sermayeden maksimum ölçüde faydalanmak isteyen ülkelerin, vergi sistemleri aracılığı ile giriştikleri rekabetin neden olduğu zararlı vergi uygulamaları ile mücadele kapsamında teşkil edilen uluslararası iş birlikleri, mal ve hizmet transferlerinin yanı sıra bu transfere konu olan ürünlere değer katan gayrimaddi hakları da gözden kaçırmamak istemiştir.

Yalnızca meta ticareti ve tarife indirimleri üzerine odaklandığı için içeriği, teknik alt yapısı ve yaptırım potansiyeli sınırlı olan “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)” (General Agreement on Tariff and Trade), yaklaşık sekiz yıl süren ve geniş kapsamlı bir müzakere olan “Uruguay Raund”u sonucunda Marakeş’te 1995 yılında imzalanan kurucu anlaşma ile kurumsal bir yapıyı haiz ve uluslararası bir örgüt olan “Dünya Ticaret Örgütü (WTO)” (World Trade Organisation)’ne dönüştürülmüştür. Bu müzakerelerin en önemli diğer çıktısı ise “Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (TRIPS)” olmuştur.

Gayrimaddi haklar olarak da ifade edilen fikri mülkiyet haklarının gözden kaçırılmayacak kadar önemli bir sermaye kaynağı olduğu fikri, metaların ticaretinin serbestleşmesine ön ayak olan GATT’ın Uruguay Raundu ile DTÖ’ne dönüştüğü konsensüste geniş bir yer bulmuştur. Gelişmiş ülkelerin sahip olduğu karşılaştırmalı üstünlüklerin, başta yeni sanayileşen ülkeler olmak üzere çeşitli gelişmekte olan ülkelere kaptırılmasının ortaya çıkaracağı zarar ve Ar-Ge harcamalarına dayanan yeni teknolojilerin, teknoloji üreticisi

olmayan ölkelerce bir bedel ödenmeksizin üretilmesinin, gelişmiş ülke ekonomileri üzerinde meydana getirdiği sorunlar ve yükler (Ongun, 1996:73) nedeniyle markasız ve patentsiz ürünlerin dünya ticaretinde tedavül etmesi engellenmeye çalışılmıştır.

2013 yılının temmuz ayında bir araya gelen G20 ülkelerinin Maliye Bakanları “matrah aşındırması yoluyla kar aktarımı”na yönelik bir eylem planı hazırlamaları yönünde OECD ile görüşmeler yapmışlardır. OECD’nin Mali İşler Komitesi bu doğrultuda 15 ayrı çalışma alanı tespit ederek “BEPS Eylem Planı” olarak anılacak çalışmayı 2013 yılının Eylül ayında St. Petersburg’da düzenlenen G20 Liderler Zirvesinde katılımcıların onayına sunmuştur. 2015 yılı sonuna gelene kadar Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) gibi paydaşların da çabaları ile 15 farklı eylem üzerinde nihai raporlar tamamlanmıştır. Kasım 2015 yılında Türkiye’nin dönem başkanlığında gerçekleştirilen G20 Zirvesinde açık ve dayanıklı bir finans sisteminin inşası ve sürdürülebilir bir kalkınma zemininin desteklenmesi açısından çok önemli olarak nitelendirilen vergi politikalarının ve uluslararası vergi iş birliğinin destekleneceği vurgulanmıştır.

Vergi cennetlerinin ÇUŞ’lerin sermayelerini kendi ekonomilerine çekme gayreti içerisinde gerçekleştirdikleri finansal ve finansal olmayan ayrıcalıkların ortaya çıkardığı uluslararası vergi rekabeti, uluslararası şirketlere ait kazançların hiç vergilendirilmeyen veya çok az vergilendirilen ülkelere kaymasına ve bu kazancın ortaya çıktığı ülkelerin vergi matrahlarının meşru yollarla aşındırılmasına yol açmaktadır.

Yıllardır uygulanan OECD Model Vergi Anlaşmaları ile bunlara ait yorumların, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nın “BEPS Eylem Planı”ndan etkileneceği, bu doğrultuda dijital ekonomi, otomotiv, ilaç, finans ve enerji sektörlerinin daha fazla denetim altında tutulacağı ve bu eylem planının aksiyon ve tavsiyeleri doğrultusunda başta kurumlar ve gelir vergisi kanunları olmak üzere tüm yerel vergi mevzuatlarının önemli ölçüde değişime uğrayacağı düşünülmektedir. Zira Eylem Planı amacını; uluslararası vergi mevzuatları arasındaki farklılık ve boşluklardan doğan çifte vergilendirmeme koşullarını paralyze etmek, işlemlerin ekonomik özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi sağlamlaştırmak ve vergilendirmede şeffaflığı artırmak şeklinde ifade etmiştir.

Ülkeler transfer fiyatlandırmasına ilişkin “emsallerine uygunluk ilkesi” gibi geniş kabul gören prensipleri yerel mevzuatlarında kullanıyor olsalar bile transfer fiyatlandırması mevzuatı ve uygulamaları hususunda vergi idareleri arasında değişiklikler görülmektedir. Ayriyeten, sadece transfer fiyatlandırması hususunda değil, uluslararası vergi politikaları ve uygulamalarında ülkeler artık daha normatif, daha şeffaf ve entegre bir bakış açısı sergilemeyi arzulamakta ve OECD gibi örgütlenmeler kanalıyla bu arzularını hayata geçirebilmektedirler. Türkiye’nin de bir parçası olduğu BEPS Eylem Planı bu işbirlikçi yaklaşımın bir örneğidir.

Buraya kadar anlatılan BEPS Eylem Planı’nın maliye doktrini içerisinde öne çıkarılması gereken fonksiyonu; neoliberalizmin ihtiyaç duyduğu bir restorasyon ihtiyacını gidermesidir.

19. yüzyılın tamamı ve 20. Yüzyıl başlarında hâkim iktisadi paradigma olan Klasik ekonomik görüş devlet müdahalesinin minimum ve devletin fonksiyonlarının sınırlı olması gerektiğini iddia ediyordu. 1929 Dünya Ekonomik Buhranı’nın ardından Klasik Ekonomik görüş sorgulanır hale geldi ve devlet müdahalelerinin gerekliliğini savunan Keynesyen görüş ekonomilerde hâkim iktisat anlayışı haline geldi (Altun, 2020:1150). 1945 itibarıyla hayata geçen ve “devlet”in önemli bir aygıt olarak kabul edildiği “Keynesyen” görüşün 1980’lere doğru birtakım aksaklıklar yaşaması, “Washington Konsensüsü” (WK) olarak bilinen ve piyasayı asıl belirleyici olarak kabul eden “neoliberal” ekonomi politikalarından müteşekkil bir kalkınma modelini ortaya çıkarmıştır.

Temeli WK’ne dayanan neoliberal ekonomi politikaları 1990’lar bitene kadar uygulandı. Ekonomik büyüme için elzem ve kâfi olduğu düşünülen bu politikaların ortaya çıkardığı sonuç WK’nden beklenen gelişmeler değildi. Sermaye hareketlerinde denetimsiz serbestliğin ortaya çıkardığı sermaye kaçışlı mali krizler WK’nün taraftarlarını hareketli sermaye ile ekonomik istikrarın bağdaşmasını sağlayacak fikirler üretmeye zorladı. Bu mecburiyet serbestleşmenin getirileri ile risklerini en elverişli noktada bir araya getirmek için düzenleyici devletin denetleyici kurumlarına gerek olduğu fikrini açığa çıkarmıştır.

İktisadi teoride meydana gelen değişimler kamu yönetiminin değişimi üzerinde rol oynayacak unsurlardan biri olmuştur. Bu durum Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı kapsamında hazırlanan Türkiye’de Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden

Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporunda şöyle anlatılır; neoliberalizmin önermelerinden biri olan “minimal devlet” uluslararasılaşan sermayenin pazar mekanizması uygulamalarına müdahale edemeyecek şekilde biçimlendirilmiştir. Dünya Bankası istatistikleri bile gelişmiş dünya ile gelişmekte olan dünya arasındaki farkın 1980’lerde daha da büyüdüğünü ve 1990’larda değişmediğini belgelemektedir. Yaşanan bu süreç sermayenin hareket alanını genişletmekle birlikte gerek sistem gerekse toplum açısından yeni sorunlar ortaya çıkarmıştır. Sermaye, emek ve doğa yanında üçüncü bir üretim faktörü olmaktan çıkmış diğerlerinin üzerinde hegemonik bir üstünlük sağlamıştır. Bizzat küreselleşmenin dinamikleri düzenleme planlama ve eşgüdümleme ve denetleme işlemlerini yerine getirecek bir merkezi otoritenin varlığına gereksinim duymaktadır.

Bu fikir ile birlikte ortaya çıkan müdahale şekli “neoliberal müdahalecilik” olarak anılan ve Keynesyen müdahaleler gibi piyasa kurallarının karşısında değil, piyasa kuralları yönünde bir müdahale şeklidir. 2008 küresel mali krizinin ardından yaygın olarak kullanılan bu müdahale şekli krizden yorulan neoliberalizmin restorasyonu için “devletin harekete geçirilmesi” olarak görülebilir (Demir, 2011:10).

WK tenkitlerin ardından “devlet”in eksikliğinin hissedildiği ve bu eksikliklerin kısmen azaltıldığı bir hale dönüşerek literatürde “İkinci Nesil Washington Uzlaşması” veya “Post-Washington Konsensüsü” olarak anılan bir revizyona uğradı.

Neoliberal iktisat anlayışı birtakım aksaklıklarla karşı karşıya kalsa da gerekli revizyonlar ile egemen iktisat anlayış olarak politika üretmeyi sürdürüyor. Bilhassa G20’nin başat ekonomilerinin matrah aşındırma ve kazanç aktarımı problemlerini çözmeye çalışan “OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı” bu revizyonların sonuncusu gibi görülmektedir.

Araştırmanın Konusu

Gelişmiş ülkeler, fikri mülkiyet hakları ile değer katıp ürettikleri malların “know-how”ını kullanarak muadillerini üretip ihraç eden gelişmekte olan ülkelere dolaylı uğradıkları zarara tahammül etmeyerek, söz konusu malların üretimini ve ihracatını GATT’ın DTÖ’ne dönüştüğü Uruguay Raundu kapsamında imzaladığı “Ticarette Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (TRIPS)” ile kontrol altına almıştır.

Ancak bu tür mallardan doğan zarar, yalnızca üretilip ihraç edilmesi ile bitmiyor. Gayrimaddi haklar içeren böylesi malların vergi matrahının aşındırılması maksadıyla grup şirketler arasında el değiştirmesi, teknoloji üreticisi gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına da neden olmuştur.

Yaşanan bu süreçte yerel düzeyde alınan önlemler yetersiz kalınca hükümetler uluslararası platformlarda vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemeye yönelik birçok girişimde bulunmaya başlamışlardır. Bu girişimlerin en dikkat çekenini ise OECD BEPS Eylem Planı'dır.

Küresel ekonominin %85'ini temsil eden ve dünya ticaretinin yaklaşık %80'ini gerçekleştiren G20 ülkelerinin yüzyılın vergi reformu olarak görülen OECD BEPS Eylem Planı'nın tasarlanmasındaki iddiası uluslararası vergi rejimini küresel anlamda adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine kavuşmaktır. Ancak bu ihtiyacı ortaya çıkaran süreç gelişmiş ülkelerin kamu finansman ihtiyacının karşılanmasına engel olan vergi erozyonları idi. Bu süreç uluslararası vergi rekabetinde dibe doğru yarışın aktörleri olan gelişmekte olan ülkelerin lehine işleyen bir süreçti.

OECD BEPS Eylem Planı'nın Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin lehine sonuçlar doğurmayacağı tezine yönelik olarak çalışmanın konusunu BEPS Eylem Planı'na giden sürecin ayrıntıları, transfer fiyatlandırmasına yönelik aksiyonların detaylı incelemeleri, gerçekleştirdikleri paradigma değişiklikleri ve bunların Türk Mali Mevzuatına yansımaları oluşturmaktadır.

Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı uluslararası vergilemede karşılaşılan neoliberalizm temelli problemlere post-neoliberal çözümler sunan OECD BEPS Eylem Planı'nın hâkim iktisat anlayışının bir restorasyonu olduğunu ortaya koyarak uzun zamandır durgun bir seyir izleyen transfer fiyatlandırması mevzuatımızın güncel OECD standartlarına ve gelişmiş ülke uygulamalarına erişme gayreti olan BEPS Eylem Planları doğrultusunda nasıl değiştiği ve bu değişimin iç hukuk tedbirlerine nasıl dönüştüğü ve bu durumun Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için lehte bir sonuç yaratıp yaratmadığı ortaya konulacaktır.

Bu amaca yönelik olarak yapılan literatür taramasının yanı sıra araştırmanın derinliğini artıracak ve hipotezin kanıtlarına destek olacak mülakatlarda katılımcılara şu sorular yöneltilmiştir:

Soru 1: Neoliberal iktisat politikalarının serbestleştirme hareketleri gelişmiş ülkeler aleyhine ancak çok uluslu şirketler lehine BEPS fırsatları yaratmıştır. Sizce BEPS Eylem Planı, devleti geri plana iten neoliberal iktisat politikalarının çıkmaza girdiği bir yerde düzenleyici devletin yeniden göreve çağrılması mıdır?

Soru 2: BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına yönelik aksiyonları matrah aşındırması hususunda gelişmiş ülkeler lehine bir plan mıdır? Yoksa bu eylem planını onaylayan bütün ülkeler lehine sonuçlar mı doğuracaktır?

Soru 3: BEPS Eylem Planı'nın refah etkilerinden en çok kazançlı çıkacak olanlar kimlerdir?

Soru 4: Yüzyılın vergi reformu olarak kabul edilen BEPS Eylem Planı'nın ortaya koyduğu standartlara karşı Türkiye uzun bir süre mesafeli durdu. Bunun sebebi sizce ne olabilir?

Belirlenen bu sorular ışığında araştırmanın doğruluğunu sınamak istediği hipotez; “Uluslararası vergilemede karşılaşılan neoliberalizm temelli problemlere post-neoliberal çözümler sunan OECD BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin aksiyonlarının Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından uluslararası vergi rejimi açısından lehte bir sonuç yaratmayacaktır.”

Araştırmanın Önemi

OECD BEPS Eylem Planı literatürde çoğunlukla mevzuat yönüyle ele alınmış bir konudur. Bu çalışma BEPS Eylem Planı'nı matrah aşınması meselesinin derinleştiği neoliberalizm ve post-neoliberalizm tarihsel sürecinde inceleyerek, uzun süreden beri durağan bir yapıda seyreden transfer fiyatlandırması mevzuatımızda BEPS Eylem Planı kapsamında yaşanan dönüşümü ve gelişmekte olan ülkelerin nasıl bir uluslararası vergi rejimine dâhil olacağı öngörülerini, maliye bürokrasisi ve piyasa uygulayıcılarının önemli görüşleri ışığında ortaya koyan çalışmamızın, transfer fiyatlandırması ve bunların sonuçlarının geleceğine ışık tutması bakımından literatürde önemli bir yer bulacağı düşüncesindeyim.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışmada BEPS Eylem Planının Türkiye'deki transfer fiyatlandırması mevzuatına olan etkileri incelendiği için konvansiyona ait 15 farklı aksiyondan yalnızca 8, 9, 10 ve 13 numaralı aksiyonlar inceleme altına alınmıştır. Dolayısıyla eylem planının matrahın aşındırılması ve karın aktarılmasına neden olduğunu düşündüğü diğer aksiyonların etkileri çalışmanın alanına girmemektedir.

Çalışmanın sonuç kısmına ulaşılırken bize önemli ölçüde bilgi sunacak mülakat soruları da eylem planına ilişkin aksiyonların yalnızca transfer fiyatlandırması ile ilgili olanlarına yönelik belirlenmiştir.

Çalışmanın mülakat kısmı akademisyenler, piyasa uzmanları ve maliye bürokrasisi ile gerçekleştirilmesi planlanıyordu. Bu süre zarfında çalışmaya önemli katkılar yapacağını düşündüğüm akademisyenler mülakat talebimi geri çevirdikleri için akademisyenlerin görüşleri çalışmada yer almamıştır.

Uluslararası denetim ve danışmanlık hizmeti sunan şirketlerin BEPS mevzuatı ile ilgilenen alan uzmanları şirketlerin vergi departmanları içerisinde ayrı bir birim olan transfer fiyatlandırması birimlerine faaliyet gösteren sınırlı bir personeldir. Aynı şekilde BEPS mevzuatına hâkim olan çok sınırlı sayıda bürokrat bulunmaktadır.

Araştırmanın Planı ve Metodolojisi

Çalışmanın ilk bölümünde BEPS meselesini ortaya çıkaran ve derinleştiren neoliberalizm kavramı teorize edilmesi, temel savları, uygulanması ve savlarının zaman içerisinde çürütülmesi başlıkları altında derinlemesine incelenmiş, agresif vergi planlaması doğrultusunda oluşan matrah aşınması ile BEPS kavramları tanımlanmış, aralarındaki farklar ve meşuriyeti ortaya konulmuştur. İlk bölümün devamında uluslararası vergi rejiminde yaşanan gelişmeler ve BEPS Eylem Planı'na giden yol anlatılmıştır.

Çalışmanın "OECD'nin Matrah Aşındırması Yoluyla Kazanç Aktarımı Eylem Planı (BEPS)" başlıklı ikinci bölümünde; BEPS Eylem Planının ne olduğu, hazırlayan süreç, projenin temel felsefesi, temel ilkeleri ve BEPS kaynaklı matrah aşınmasına neden olarak tespit edilen alanlara yönelik 15 aksiyon kısaca, transfer fiyatlandırmasına yönelik 4 aksiyon ayrıntıları ile ele alınarak Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına yönelik aksiyonlarının Türk Vergi Mevzuatına nasıl yansıdığı anlatılmıştır.

“BEPS Eylem Planı”nın Neoliberalizm/Post-neoliberalizm Tarihsel Süreci İçerisindeki Rolü ve Türkiye Gibi Gelişmekte Olan Ülkelerin Eylem Planı Karşısındaki Pozisyonu” başlıklı üçüncü bölümünde ise; uluslararası vergi ortamının yeniden şekillenmesine yol açan BEPS Eylem Planı’na giden yolda neoliberalizm ve post-neoliberalizm süreci içerisinde Eylem Planı’nın neden bir restorasyon olarak nitelendirildiği Acemoğlu’nun “Dar Koridor” teorisi üzerinden sağlaması yapılarak tartışılmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Çalışmamızın teorik argümanına ilişkin elde ettiğimiz bulgulardan yola çıkarak sonuç kısmında ulaşmak istediğimiz kanaati anlamlı hale getirebilmek için konunun merkezinde yer alan bürokrat ve piyasa uygulayıcıları ile yarı yapılandırılmış mülakat çalışması gerçekleştirilmiştir.

1. BÖLÜM: İKTİSADİ TEORİDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİYE DE KAPSAYAN İKTİSAT SİYASETİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE BEPS SORUNU

1.1. İktisadi Teorideki Değişim ve Dönüşümler

İktisadi teoride yaşanan değişimler içerisinde vergi politikaları ve sistemlerinin de yer aldığı geniş bir ana yapının eksenini hareket ettirmektedir. Devletin ekonomideki rolü ve payı değiştikçe ekonomide karşılaşılan problemlerin nitelikleri de değişmektedir. Matrah aşındırma probleminin temelini ve BEPS Eylem Planı'nın arka planını anlayabilmek için neoliberalizm ve post neoliberalizm sürecini iyi anlamak gerekir.

1.1.1. Neoliberalizm

Bugüne kadar yapılan hâkim küreselleşme tanımları, zaman dilimi olarak son elli yılı baz alarak yapılsa da bu fenomen, rasyonalizmin ve rekabetçi kapitalizmin doğduğu 16. Yüzyıla, hatta daha da geriye götürmek istersek neandertal insanın çıkmaktaşı ticaretine bile tarihleyebileceğimiz bir kavramdır ve kapitalizmi de bu fenomenden soyutlamak pek mümkün görülmemektedir.

Olaylara genel olarak sömüren-sömürülen açısından bakmakta olan Marksizm, kapitalizmin doğasından kaynaklanan özelliği gereği genişlemeye ve uluslararası bir vasıf kazanmaya yatkın olduğuna dikkat çekmektedir. Marks'ın, kapitalizmin teamüllerini onun istilacı vasfına dayandırması, emeği istismar eden, doğayı tamamen boyunduruğu altına almak için uğraşan bir yapı olduğuna ve dolayısıyla er ya da geç küresel bir piyasa oluşturmaya gideceğine dair yaptığı isabetli vurgusu, kapitalizmin küreselleşme ile birlikte geldiği nihai duruma baktığımızda onu son derece haklı çıkarmaktadır. Nitekim mesafeleri ortadan kaldıran, mekânı daraltan, toplumları benzeştiren, kültürleri homojen hale getiren, ulusal sermayenin ve ulusal pazarın önemini azaltan, bunun yerine uluslararası üretim, finans ve ticaret sermayesini birleştiren küreselleşme, kapitalizmin meydana getirmek istediği toplumsal ve tarihsel gerçekliğin adıdır (Duman, 2011:669).

Küreselleşme ve kapitalizm için son derece önemli olan ekonomik konular uluslararası politika ve ulus-devletin gelişmesindeki önemli rolüne rağmen önceleri uluslararası ilişkilerin tali mevzuları oldular. Ekonomik ilişkiler ve refah konuları, uzun bir süre düşük

politika (low politics) olarak konuşuldu. Ancak son zamanlarda hem iç ve dış politika hem siyasi güç ile ekonomik refah, hem de yüksek politika (high politics) düşük politika arasındaki farklılıklar giderek muğlaklaştı ve önemsizleşti. Bunun sonucunda ticaret korumacılığı, ödemeler dengesi, parasal istikrarsızlıklar ve dış borçlar gibi uluslararası ekonomi politik konuları ve sorunları dünya siyasetinin en mühim gündem maddesi haline geldiler. (Atamanın Mingst ve W. Kegley’den aktardığı) (Ataman, 2007: 449). Artık devletlerin gücü ekonomik unsurlarla algılanmaya başlıyordu.

Ekonomi-politik, kendisine ait iki ana aktör olan devlet ve piyasa arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışır. Uluslararası ekonomi-politik ise, uluslararası siyaset ile uluslararası ekonominin karşılıklı etkileşimini açıklamaya çalışır. Başka bir ifade ile güç ve refah elde etme yolunda uluslararası siyaset ile uluslararası ekonomi arasındaki ilişkiyi incelemenin adıdır (Ataman, 2007: 448). Ekonomi-Politik (political-economy)’in iki aktörü devlet ve piyasadır. Buna ekleyebileceğimiz yan aktörler; otorite, güç, zorlama, refah, para ve hiyerarşi (Gilpin 1987:4) olabilir.

İkinci Dünya Savaşı mağlubu olup yeni dönemde servetlerini artıran Almanya ve Japonya göstermiştir ki; ne sınırlara sahip olmak ve onu sıkı sıkıya denetlemek ulusal serveti artırmakta, ne de sınırları kaybetmek ulusu yoksullaştırmaktadır. Devletlerarasındaki oyunun adı, sınırlar içerisindeki kaynaklar üzerindeki denetim rekabetinden, dünya piyasasından pay alma yarışına döndü. Bu yeni oyunun stratejisi daha büyük bir coğrafyada daha büyük bir pazar payı için başka devletlerle bağ kurma arayışı oldu. Tabi bu bağlanma isteği yalnızca devletlere veya hükümetlere değil, yabancı sermayeye, ulusal pazarlara ve teknolojiye bağlanma isteği de bu kapsamda olacaktır (STRANGE, 2003:158-160)

Britanya, Fransa ve oyuna sonradan dahil olan ABD ve diğer emperyalist ülkelerin başka ülkeleri boyunduruğu altına almak için direkt olarak egemenlik tesis etmeleri her zaman gerek yoktu. Siyasi baskı ve askeri güç tehdidi yeterli oluyordu (Rodrik, 2011:66-29).

Uluslararası ilişkilerde “ekonomik güç” olgusunun, gücün en somut hali olarak görülen “askeri güç”ün önünde yer almaya başlamasını, uluslararası ilişkileri “güç” olgusu üzerinden açıklamaya çalışan fikirleri analiz ederek anlayabiliriz.

Birinci Dünya savaşından itibaren ortaya çıkan uluslararası teşkilatların İkinci Dünya Savaşı’nı engelleyememesi uluslararası ilişkiler teorisyenlerini, İdealistlerin düşündüğü

“dünyanın ne olması gerektiği” değil, “gerçekte ne olduğu” düşüncesine itmiştir (Aydın, 2004:36). Bu düşüncelerle uluslararası ilişkilerde hâkim bir ideoloji olarak özellikle de Soğuk Savaş yıllarında güvenlik kaygılarıyla ortaya çıkan Realizmin argümanları; güç, savaş, barış, ittifak, caydırma vb. gibi konular etrafında oluşmuştur (Ateş ve Gökmen, 2013:47). Realizm, uluslararası hukuk ve uluslararası teşkilatların uluslararası ilişkilerdeki tesirine itiraz eden ve teoriyi “güç” üzerinden açıklamaya çalışan bir düşünce idi (Aydın, 2004:36).

Uluslararası ilişkileri “güç” temeline oturtan klasik realizmin başat isimlerinden Hans J. Morgenthau ise; uluslararası ilişkileri bir “güç mücadelesi” olarak değerlendirir. Morgenthau uluslararası siyaseti bu şekilde anlamlandırmasını, Thomas Hobbes’un insanoğlunun fitratında olan güç edinme arzusuna dayandırmaktadır. Uluslararası siyaseti bu şekilde anlamlandırmak, gücün, devletlerin nihai amacıymış gibi algılanmasına neden olabilir. Ancak Morgenthau’ya göre güç, “bir kişinin (ya da bir devletin) diğer bir kişinin (ya da devletin) davranışlarına veya düşüncelerine tesir edebilme potansiyelidir (Bozdağlıoğlu ve Özen). Bu durum da şu belirsizliği ortaya koyuyor; Realistler uluslararası ilişkilerde “güç”ü bir araç mı yoksa bir amaç olarak mı görüyor?

Sonraları ortaya çıkan Neorealizm, devletlerin nihai maksadının hayatta kalmak olduğu varsayımından hareketle “askeri güç” ün en önemli faktör olduğunu iddia eder. Başka bir ifade ile “hem savunma için hem de sistemin idaresi için “askeri güç” en önemli güçtür. Dolayısıyla neo-realizmi, klasik realizmden ayıran nokta gücün ulaşılacak “amaç” değil, “araç” olmasıdır. Neorealistler bu yüzden ulusal güvenlik konularına daha fazla önem vererek bunu “yüksek politika” (high politics), uluslararası ekonomik ilişkileri de “düşük politika” (low politics) olarak değerlendirmişlerdir. Dolayısıyla neo-realistlere göre; ekonomik güç, askeri güce dönüştürülebildiği ölçüde önemli olacaktır. Neo-realistler, gücü çatışma ve askeri unsurlar üzerinden açıkladıkları için uluslararası sistemlerde devletlerarası iş birliklerinin zor bir ihtimal olduğunu iddia eder (Bozdağlıoğlu ve Özen, 2004:62-63). Neo-realistlerin bu iddiası, neo-liberal çalışmaların odak noktasını oluşturmuş ve neo-liberaller uluslararası ilişkilerde “güç” olgusunu ekonomik temelde açıklamaya çalışmışlardır.

Neo-liberaller, neo-realistlerin aksine, özellikle ekonomik konularda uluslararası iş birliklerinin zor olması ihtimali şöyle dursun karşılıklı bağımlılığın arttığını ve ulusal

gücün askeri güce dayanmaktan ziyade ekonomik güce dayandığını savunmaktadır. Bozdağlıoğlu ve Özen'in Joseph S. Nye'den aktardığına göre¹; “soğuk savaşın bittiği dönemlerden itibaren gücün kaynakları bakımından askeri güce yapılan vurgudan bir uzaklaşma görülmektedir. Günümüzde uluslararası gücün değerlendirmesinde teknoloji, eğitim ve ekonomik büyüme gibi etkenler önem kazanırken, nüfus, hammadde ve coğrafya gibi etkenler giderek önemini yitirmeye başlamıştır. Böylece devletler neo-realistlerin iddia ettiği gibi menfaatlerini artırmak için diğer devletlerden müstakil karar verme ve hareket etme serbestilerini kaybetmişlerdir”.

Liberalizmden neoliberalizme geçişin üç safhası var; (1) 1970'lerden itibaren Bretton Woods sisteminin gerilemesi ve yine aynı yıllarda yaşanan petrol krizi, (2) 1980-90'larda mali piyasaların teknolojik yenilikler ve küreselleşme ile birlikte hız kazanması, (3) 2008 küresel finansal krizi (Eroğlu ve Yeter, 2017:61).

Uluslararası ekonomik ilişkilerin tam bir çıkmaza girdiği iki büyük Dünya savaşı arasında, Büyük Buhranın da yaşandığı yıllarda enflasyon, o günün güçlü ekonomilerinde ortak bir sorun olarak karşımıza çıkıyor. Bu dönemde stagflasyon yaşayan güçlü ekonomiler dış ticaret açığı vermemek için sürekli yerel para birimlerini devalüe etmek suretiyle uluslararası ticarete birbirlerine karşı fiyat avantajı elde etmeye çalışıyorlardı. Diğer yandan, söz konusu ülkelerin yerel paralarının yabancı paralar karşısında geçerliliklerini koruyabilmek için yurtiçinde yabancı paraların dolaşımını, saklanmasını ve işlem görmesini yasaklamaları uluslararası ticaret için büyük bir engel oluşturuyordu (Karakaş ve Adak, 2013:159). Buhranın milli gelir ve istihdam üzerinde oluşturduğu daraltıcı etkilerden kurtulabilmek ve daralan dünya piyasalarında varlıklarını devam ettirebilmek için, ülkelerin birçoğu rekabetçi devalüasyonların dışında ulusal pazarlarını dış rekabetten korumak maksadıyla gümrük tarifelerini artırarak miktar sınırlamaları ve ithalatta döviz kısıtlamaları getirmişlerdir (Özkaya, 2009:103).

Komşunu fakirleştir (begger thy neighbour) olarak bilinen, ticaret ve üretim hacminin daralmasına neden olan bu politikanın önlenmesi, kararlı bir döviz kuru rejiminin tesis edilmesi ve ödemeler dengesi açığı olan ekonomilerin kompanse edilebilmesi hâkim devletlerin genel düşüncesi idi. Ekonomik durgunluğun hat safhada olduğu böyle bir

¹ Joseph S. Nye, Jr., “The Changing Nature of World Power”, Charles W. Kegley, Jr. ve Eugene R. Wittkopf (der.), The Global Agenda: Issues and Perspectives, New York, McGraw-Hill, 1992 s. 117

dönemde küresel ticaretin artmasını sağlayacak, uluslararası para transferini kolaylaştıracak ortak bir kur sistemi ihtiyacı özellikle potansiyeli olan ülkelerde baş göstermiştir. Bu amaçla 1944 Temmuz’unda 45 ülkenin katılımıyla ABD’nin New Hampshire eyaletine bağlı Bretton Woods kasabasında gerçekleştirilen konferansta Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası (DB) kurularak Bretton Woods para sistemine geçilmiştir (Karakaş, Adak, 2013:159). Bu sistem ile birlikte ülke paraları belirlenen değişim oranı üzerinden $\pm\%1$ bandını aşmamak koşulu ile dolar veya altına sabitlenerek dolar küresel rezerv para haline getirilmiştir. Yani ülke ekonomileri birbirleri ile gerçekleştirecekleri ticarete ortak bir ödeme aracı olarak altını kullanıyor olacaktı.

Uluslararası ticaretin tek ödeme aracı olarak kullanılan doların prestiji ve değeri kısa süre içerisinde çarpıcı bir artış gösterdi. Ancak 1970’lere gelindiğinde doların değerinin üzerinde kıymetlendiği görüşü hâkim olmaya başlayınca dengelemek için doların arzı artırılmıştır. Bu durum ABD’nin uluslararası ticaretteki avantajlı konumunu kaybetmesine ve ekonomisinin olumsuz etkilenmesine neden olmuştur. 1971’de ABD Başkanı Nixon, Nixon Shock olarak bilinen ve doların sabit bir kur üzerinden altına bağlı olmasının mevcut durumda ülke ekonomisine bir katkısının olmadığını ilan etmesi ile Bretton Woods sistemi sona ermiştir (Karakaş, Adak, 2013:160). Sistemin sona ermesiyle birlikte IMF’nin rolünün yeniden tanımlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bretton Woods sisteminin sona ermesi ile birlikte 1970’lerde dünya ekonomisinde yaşanan resesyon dolayısıyla gelişmiş ülkelerin üretimde değerlendiremediği para ve sermaye karşısında gelişmekte olan ülkelerin borçlanma gereksinimi, söz konusu para ve sermayenin ödünç verilmesi olanağını vermiştir. Bu süreçte Bretton Woods kuruluşları olan Dünya Bankası ve IMF, uluslararası finans kuruluşlarının sermaye akışlarını düzenleyen kuruluşlar şeklinde ön plana çıkmışlardır (Özkaya, 2009:103-105).

1.1.1.1. Teorize Edilmesi ve Kurumsallaşması

Neoliberalizmin ortaya çıkışına dair net bir başlangıç tarihi veremsek de 1979’da Xiaoping Çin’in tedrici olarak serbest piyasa ekonomisine geçiş yapacağını ilan etmesi, 1979’da Poul Volcker’ın Federal Reserve’a başkan olarak atanması ile birlikte faizlerin artması, 1980’de Amerika’da Ronald Reagan, İngiltere’de Margaret Thatcher iktidarının yönetime gelmesi gibi simgesel öneme sahip gelişmelerle birlikte hâkim iktisat politikası haline geldiğini söyleyebiliriz (Yıldırım, 2011:74).

1930’larda çöken “laissez-faire” görüşünün yeniden canlanması (Harman, 2009:78) olarak düşünülen neo-liberalizmin iktisadi yönü Dumenil ve Lavy tarafından kapitalist sınıfın kazançlarını maksimize etmek ve iktidarlarını güçlendirmek için kapitalizmin geldiği son evre olarak tanımlar (Dumenil ve Levy, 2009:51).

Güçlü ve gelişmiş ülkeler arasında cereyan eden serbest ticaret, siyasi çıkarların ortasında zor ve hassas bir denge üzerinde tesis edilip ilerlerken, dünyanın geri kalanına dayatılırdı. Avrupa emperyalizmi 17. ve 18. yüzyıllarda yaşadığı kıtalararası ticaret tecrübesinden yola çıkarak Asya’da, yabancı hakların korunmasını, anlaşmaların uygulanmasını, uzlaşmazlıkların Avrupa hukuk sistemi kapsamında karara bağlanmasını, ihracatçı ve yatırımcının hoş karşılanmasını, borçların ödenmesini, altyapının tesis edilmesini, yerel halkın emperyalizme karşı vereceği herhangi bir tepkinin yatıştırılmasını, milliyetçi düşüncelerin engellenmesini sağlayarak önemli işlem maliyetlerini ortadan kaldırmıştır (Rodrik, 2011:2-29).

1970’lerde karşılaşılan uluslararası para sistemi sorunları ve petrol krizinin ardından 1980’lerle birlikte yaşanan durgunluk ve dış borç sorunları, piyasanın belirleyici olmadığı ve “devlet” mekanizmasının ekonomideki ağırlığının gereğinden fazla olduğu Keynesyen paradigmadan neoliberal paradigmaya sürüklenmenin nedenleri olmuştur. Neoliberal paradigma bu süreçte yaşanan sorunların nedenlerini KİT açıklarında, artan oranlı vergilerde, yüksek ithalat vergilerinde ve işgücü piyasasının gereğince esnek olamamasında görmüştür (Yıldırım, 2011:5).

“Chicago Boys” olarak anılan grubun önde gelen temsilcilerinden Milton Friedman, klasik iktisadın temel yaklaşımı olan laissez-faire argümanları olan deregülasyon, özelleştirme ve artan oranlı vergilerin azaltılması gibi fikirleri savunurken, bunun belirli bir ekonomi için değil bütün ekonomik sistemler için geçerli olduğunu iddia etmiştir (Throsten ve Lie, 2009:159). Bu iddia daha sonraları sanki bir doğa bilimi gibi genel kabullerle sosyo-kültürel bakımdan birbirinden bütünüyle farklı olsalar bile tüm ekonomilerde uygulanabilir olduğu düşüncesi haline gelmiştir (Eroğlu ve Yeter, 2016:62).

1982 Meksika moratoryumu, neoliberalizmin temel politikalarının oluşumundaki mihenk taşlarından biri olarak görülebilir. Hızla dünyanın her yerine sirayet eden borç krizi, önemli sayılabilecek politik gelişmeleri beraberinde getirmiştir. ABD Hazine Bakanı

James Baker “yapısal uyum doktrini” adlı çalışmasıyla 1985 yılında borçlu ülkelerin sürekli ödemeler dengesi açıkları vermesinin altında yapısal nedenler olduğunu ortaya koymuştur. Söz konusu problemin kalıcı olarak ortadan kaldırılabilmesi için kısa vadeli önlemlerin yanı sıra, kamunun ekonomideki payının azaltılması, ihracata dayalı büyüme, kamu kesiminin yeniden yapılandırılması gibi uzun vadeli yapısal reformlar önerilmekteydi. Dar boğazda olan ve Washington Kuruluşları’ndan finansal destek talep eden birçok ülke yürüttüğü kısa vadeli tedbirlerin yanı sıra, sıkı ekonomik tedbirler alma taahhüdü altına da giriyordu (Gilpin, 313-314),

Ödemeler dengesi açığı ve borç krizi, IMF ve DB’nin uluslararası ekonomideki rolünü de değiştirmiştir. 1980’lere kadar gelişmekte olan ülkeler, IMF gözetiminde hazırladıkları makroekonomik tabanlı istikrar programlarına göre kısa vadeli krediler alabiliyorlardı. 1980’lerden sonra ise bu ülkelerin sorunu olan durgunluk ve borç krizi karşısında IMF ve DB’nin onlara önerdiği çözüm; yalnızca kısa dönem istikrarını sağlayacak tedbirler değil, aynı zamanda yeni bir ekonomi politikası çerçevesinde bu ülkelerin kalkınmalarını sağlayacak yapısal uyum programlarını da uygulamaya koymaları olmuştu (Gilpin, 2001:316).

DB’nin bu uyum programlarını uygulamaya koymasının nedeni neoliberal bir perspektifle piyasanın belirleyici olduğu bir ekonomi modeline odaklanarak devletin ekonomideki etkisini azaltmak istemesiydi. Dolayısıyla “yapısal uyum kredileri” adı altında yapacağı mali desteği liberalleşmenin yanı sıra devleti daha az etkin kılan politikaları barındıran bir uyum paketi karşılığında sunmuştur (Pieper ve Taylor, 1998:42-44).

Bahsedilen uyum paketinin temel ilkeleri, “Washington Konsensüsü” nün politika önerileri olarak dönemin bozulan ekonomilerinin laboratuvarı diyebileceğimiz Latin Amerika ülkelerinde uygulamaya konulmuştur. Terim, Washington merkezli IMF, DB, ABD Hazine Bakanlığı gibi kuruluşlarda görev yapan ekonomistler arasında varılan uzlaşmayı karakterize etmektedir (Williamson, 2000:251) ve neoliberal iktisat “Washington Konsensüsü”nden başka bir şey değildir.

WK, Keynesyen iktisat kaynaklı sorunları çözmek maksadıyla uygulanmak istenen neoliberal iktisat politikalarının vücut bulmuş halidir ve neoliberal iktisat anlayışının

şahikası olarak görülür. O kadar ki, alternatiflerinin hayatta kalması mümkün değildir ve bütün ekonomiler WK doğrularında birlik olmaya çağırılmaktadır (Yıldırım, 2011:5).

WK'nün ilkelerini birkaç grupta göstermek istersek; birinci grupta kamunun ekonomideki belirleyici rolünün küçültülmesi ve denk bütçeye ulaşılması gerektiği ilkelerini görürüz. Bu ilkelerin hedefinde “girişimci devlet” ve Keynesyenlerin “refah devleti” vardır. Neoliberalizm, devleti rekabete engel bir yapı olarak gördüğü için bu yapının bazı menfaat gruplarının eline geçme ihtimalini göz önünde tutarak özelleştirmeler ve denk bütçe vasıtasıyla kamu kesiminin ekonomideki rolünü azaltma yoluna gider. Bir diğer madde grubu, mal ve sermayenin sürtünmesiz ilerleyişi ve kurumsallaşan serbest piyasa anlayışı ile ilgilidir. Mülkiyetin garanti altına alınması, dış kaynaklı doğrudan sermayeyi ekonomiye çekmek için mal ve sermaye akışının serbestleştirilmesi bu mutabakat açısından önemli ve gerekli görülmüştür (Yıldırım, 2011:78).

Andrew Heywood'a göre, neo-liberal fikir ve kurumların arkasındaki motor gücü, üretimin uluslararası boyut kazandığı ve sermayenin ekonomiler arasında sürtünmesiz ve ani dolaşımının ifadesi olan iktisadi küreselleşme olmuştur. Philip Bobbitt bu durumun “ulus devlet” ile “piyasa devleti”nin yer değiştirmesinde önemli katkısının olduğunu iddia etmektedir. Küreselleşmenin yayılma koşullarını oluşturan şey ise, 1945'ten itibaren uluslararası ekonomiye istikrar sağlayan sabit döviz kuru sistemi sözleşmesi “Bretton Woods” sözleşmesinin 1970'lerin başında ortadan kalkması olmuştur. O ona kadar küresel düzlemde ekonomi yönetimini elinde bulunduran Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO-GATT), serbest piyasa prensiplerine dayalı neo-liberal iktisadi düşüncesine dönmüşlerdir. Bundan böyle küreselleşme ile neo-liberalizm ilerlemeye başlamıştır. Küreselleşme/neoliberalizm süreci, gelişmekte olan ülkelerin büyük bir kısmında, bilhassa komünizm sonrası Doğu Avrupa ve Latin Amerika ekonomilerinin piyasa temelli olarak yeniden oluşturulmasıyla 1990'larda zirveye ulaşmıştır. Neoliberalizmin, piyasa yönelimli kapitalizmi mutlak suretle tasdik etmesi, bu zihniyetin diğer meselelere kafa yormayan dar iktisadi liberalizmden ne kadar uzaklaştığını gösterir. Örneğin; neoliberalizmin savunucuları, ÇUŞ'lerin gittikçe büyüyen gücünün demokrasiye yönelik muhtemel sonuçları ile gem vurulamayan bir tüketim ve rekabetçi bireyciliğin herhangi bir anlamı barındıran insani gelişim kavramı ile beraber olma zorluğu ile veya küresel malların baş göstermesiyle

birlikte bütünleşme ve monopol eğilimleri kapsamında ortaya çıkan sosyo-ekonomik farklılıkların karşı karşıya kaldığı tehdidi ile ilgilenmezler. Aslında bu durum, yalın bir şekilde liberalizmin seçici ahlaki duyarlılığını gösterir. Liberalizm kapitalizmi benimsemiş toplumlardan ziyade sosyalist ve otoriter toplumların kusurunu afişe etmek için bu hassasiyeti sergiler (Heywood, 2003:69-70).

WK ile benimsenen paradigma, özellikle gelişmekte olan ekonomilerde kalkınmanın önünde engel olarak görülen korumacılık ve rekabete engel düzenlemelerin müsebbibi olarak düşünülen müdahaleci devlet geri planda bırakılarak piyasanın etkin olduğu bir anlayış yerleşiyordu. Bu yeni paradigmada devletin “regülasyon” rolü, piyasaların etkin bir şekilde işlemesi için gerekli olan yasal altyapıyı hazırlamaktan öte gitmeyen “deregülasyon” olarak dönüşüm yaşamıştır (Saad-Filho, 2008:192).

Neoliberalizmin kurumsallaşması deyince IMF, Dünya Bankası ve Dünya Ticaret Örgütü gibi Washington kökenli yapılar akla gelse de bu kurumsallaşma ile kastedilen, ülkelerin bu kurumlarla temas etmesidir. Yani sadece, neoliberalizmi ortaya çıkaran Washington Konsensüsünün oluşturduğu Washington merkezli yapıların ortaya çıkması neoliberalizmin kurumsallaşması anlamına gelmiyor. Ülkelerin bu kurumlarla temas etmesi veya ettirilmesi gerekiyor. Bunu da sağlayan araçlar, ya gelişmiş ülkelerde olduğu gibi özgürlük, demokrasi, insanın saygınlığı gibi batının çok sevdiği argümanlar veya Latin Amerika ülkelerine girerken kullandığı şiddet örgüsü.

GATT adı altında gerçekleşen son protokol olan ve “Uruguay Raundu” olarak anılan protokolün ardından 1995’te teşkil edilen “Dünya Ticaret Örgütü” (DTÖ), Bretton Woods ilkelerini tersine döndüren ve “hiper küreselleşme” diye bilinen yeni bir küreselleşme türünü ortaya çıkardı. Ulusal ekonomi idarecileri bundan böyle uluslararası ticaretin ve finansın kurallarına uymak zorundaydılar. Zira iktisadi küreselleşme uluslararası mal ve sermaye entegrasyonunu bir hedef olarak görüyordu. Bundan sonra küreselleşme denilen olgu ülke ekonomilerinin, sert maliye politikaları, düşük kurumlar vergisi (KV) ve sendikaların zayıflatılmasına yönelik bir yolu izlemelerini gerektiriyordu. ÇUŞ bu süreçte sınır ötesi aksiyonlarının önündeki engelleri aşacak küresel standartlar talep ettiler. Halihazırda gelişmekte olan ülkeler ÇUŞ’ın sermayelerini çekmek ve ihracat sahaları olma konusunda fazlasıyla istekliydiler (Rodrik, 2011:66-67).

Dardot ve Laval, neo-liberalizmi, sermaye sınıfının, 1970'lerden Soğuk Savaş'ın bittiği döneme kadar devam eden küresel kazanç oranları krizinin üstesinden gelmeye ve siyaseten devam edemeyecek Keynesyen konsensüs karşısında kendi sınıfsal üstünlüğünü oluşturma yolunda verdiği ekonomi-politik cevapların tamamı şeklinde tanımlıyor. Neo-liberalizm çağdaş kapitalizmin küresel ve hegemon aklıdır. Şirket mantığının ve rekabet normlarının özümsemiği bir toplum ortaya çıkararak, kamusal aklı ve devlet idaresini iktisadi akla teslim etmiştir (Dardot ve Laval, 2012:13).

Neo-liberalizmin savunucuları ulusal düzeyde eğitimde, medyada, şirket yönetim kurullarında, finans kurumlarında, hazine bakanlıkları ve merkez bankaları gibi kilit konumdaki devlet kurumlarında ve bununla birlikte küresel ticareti ve finansı organize eden Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) ve Dünya Ticaret Örgütü gibi uluslararası kuruluşlarda hatırı sayılır ve hegemonik bir nüfuza sahip konumdadırlar. Neoliberalizm, düşünme tarzına bile o kadar kolay bulaşıyor ki, çoğumuzun akliselim bir şekilde dünyayı yorumlama, yaşama ve anlama biçimiyle hemhâl oldu denilebilir (Harvey, 2005:11).

Geçtiğimiz yüzyılda devlet-piyasa arasındaki iktidar eksenindeki kaymanın belki de en önemli sebebi; değişen teknolojinin hızına ayak uydurulamamasıdır. Büyük ölçüde temeli sosyal bilimlere dayanan devlet idaresinin, temelini fen bilimlerinin oluşturduğu teknolojiyi görmezden gelme eğilimleri devleti piyasa karşısında daha geride bir pozisyonda bırakmıştır.

Ulusal ekonomilerin teknoloji ve mali değişimin etkisi ile tek bir küresel piyasa ekonomisine eklemlenmesi, büyük-küçük, güçlü-zayıf bütün hükümetlerin otoritelerini zayıflatmıştır. Ulusal ekonomiyi yönetme, istihdamı sağlama, ekonomik büyümeyi sürdürmek, ödemeler dengesini sağlamak ve döviz kurunu denetlemekteki başarısızlıklar ile teknolojik yetersizlikler, ahlaksızlık veya politik beceriksizliğin sonucu değildir. Bunlar sadece piyasa ekonomisinin kurbanları olarak görülmelidir. Uluslararası ekonomi-politiğin tam ortasında yeteri kadar doldurulamayan bir otorite boşluğu var. Otoritenin ulusal hükümetlerin dışına doğru genişlemesi ardında büyük bir otoritesizlik diğer bir ifade ile yönetim gediği ortaya çıkardı (Strange, 2003:162). Toplumsal siyasalar alanında devlet otoritesinin sarsılması ile birlikte iktisadi sahada ulus ötesi kuruluş ve anlaşmalar hâkim olmuştur. (Çımrın, 2009:199)

Neoliberalizm ile birlikte hükümetler piyasalar için vazgeçilmez olmak yerine piyasanın önünde duran engel olarak görüldü. Dolayısıyla zayıflatılmaları gerekiyordu (Rodrik, 2011:67).

1.1.1.2. Temel Savları

Neoliberalizm yüksek refah seviyelerine erişebilmek için mülkiyet haklarının garanti altına alınmasını, ticari serbestleşmeyi, bireysel teşebbüsü ve ekonomiyi devletten ziyade piyasanın yönlendirmesini benimser. Bu anlayışa göre dış ticaretin önündeki her türlü engel kaldırılmalıdır ki, uluslararası rekabet, etkinlik ve verimlilik artsın. Böylelikle düşecek olan fiyatlar toplumsal refahın artmasını sağlayacaktır (Harvey, 2005:2-65).

Yıldırımın Krugmandan aktardığına göre; dış ticaret serbestisi, neoliberal iktisat anlayışındaki en önemli husus, hatta bu anlayışın kutsal ilkesi olarak görülüyor. O kadar ki, neoliberal iktisadın kutsal bir yemin metni olsa idi, bu mutlaka, “ben karşılaştırmalı üstünlükler teorisini özümstedim ve serbest ticaretin savunucusuyum” şeklinde olurdu (Krugman, 1987:131). Dış ticaret serbestisi, bu bakış açısına göre bu kadar önemli görüldüğü için önündeki tüm engellerin kaldırılması, uygulanması mutlak olan bir politika haline geliyor. Tabi bu yalnızca mal hareketlerini değil sermaye hareketlerini de kapsamalı ki, sermaye fazlası olan ekonomilerden sermaye ihtiyacı olan ekonomilere fon aktarımı yapılabilsin.

WK prensiplerinden biri de vergi uygulamalarında artan oranlı vergiyi terk edip vergiyi daha çok tabana yaymaktır. Neoliberalizm vergilemede adaleti sağlamak ve gelir eşitsizliğini azaltmak maksadıyla uygulanan artan oranlı vergileri hem bireylerin çalışma arzularını hem de sermayenin yatırım yönelimini örseleyen bir sorun olarak gördüğü için sermayeyi topluma hantal devlet vasıtasıyla değil de yüksek katma değerli yatırımlarla istihdamı artırarak dağıtmayı benimsiyor.

1.1.1.3. Uygulanması

ABD, İngiltere, Almanya gibi gelişmiş olan ülkeler neoliberal iktisat politikalarını kendi iç dinamikleri ile uygularlarken, bu politikalar neoliberalizmin laboratuvarı olarak kullanılan Latin Amerika ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere Washington merkezli kuruluşların “yapısal uyum programları” adı altında zora dayalı olarak uygulanmıştır (Yıldırım, 2011:77).

Salvador Allende'ye karşı yapılan darbe sonrasında Şili ekonomisinin “Chicago Boys” olarak tanınan ve Milton Friedman’ın talebeleri olan bir grup iktisatçı tarafından yeniden yapılandırılması ve benzer girişimlerin Türkiye ve Arjantin’de de yaşanması, neoliberalizmin yeri geldiğinde şiddet örüntüsüyle hareket ettiğini doğrulayacaktır (Gambetti, 2009:148).

Küreselleşme ile birlikte ister gelişmiş olsun ister azgelişmiş, hemen hemen bütün ülkeler, icatçısı oldukları neoliberalizmin küresel baskılarına maruz kalmış, ulusal siyasetin aktörleri politikalarını ulusal gelişmelerden daha çok uluslararası konjonktüre göre belirlemeye başlamıştır.

Küreselleşmeyi olumlu yönde yorumlayanlar genel olarak mevcut ekonomik ve politik düzenin egemenleridir ve bunu yaparken de suret-i haktan bir görünüm ile piyasa ekonomisini, liberal demokrasiyi, hukuk devletini, insan haklarını ön plana çıkardıklarını görüyoruz.

Küreselleşme sürecinin ana aktörleri devletlerden daha çok ÇUŞ’ler olmuştur. Günümüzde dünyanın en büyük ekonomilerinin yarısından fazlasını devletler değil şirketler oluşturmaktadır. Küresel ekonominin bu güçlü aktörlerinin politikaları insan hakları ve insan hayatı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Küçükyağcı, 2006:31).

Ekonomik istikrarları bozulan ülkeler ekonomilerini yeniden istikrara kavuşturmak için Washington merkezli kuruluşlardan yardım istendiğinde kendilerine “Washington Konsensüsü” önerilerinin bir paket halinde uygulanması koşuluyla desteklenebileceği belirtilmiştir. Bu kuruluşlar, önerdikleri politikaları, krize girmiş veya gelişmekte olan ülkelerin iktisadi problemlerini minimuma indirecek politikalar olarak lanse etmişler ancak uygulayıcı 1990’lı ve 2000’li yıllarda Latin Amerika ve Türkiye gibi ülkelerin karşılaştığı krizleri ve 2008 küresel mali krizini öngörememiş ve piyasanın kuralılaştırılması konusunda suskun kalmıştır (Karakurt, 2011:32).

1970’lerdeki ekonomik aksaklıkların çözümü için ortaya atılan ve 1980’lerden itibaren yaygınlık kazanan neoliberal iktisat yaklaşımları bugünün uluslararası ekonomi sisteminin biçimini vermiştir.

Neo-klasik liberalizm olarak da bilinen neoliberalizm 1970’ler itibariyle seslendirilmeye başlanan “ekonomik liberalizm”in yeniden canlandırılması anlamında kullanılmıştır. Neoliberalizm bir önceki yüzyılın ekonomik fenomeni olmuş “iri devlet” ve devlet

müdahalesi uygulamalarını sonlandırma yolunda karşı bir devrim niteliğindedir. En büyük etkiyi 19. yüzyılda serbest piyasanın en yerleşik olduğu Amerika ve İngiltere’de göstermiş ve daha sonraları Anglo-Amerikan sınırlarının ötesine geçmiştir (Heywood, 2003:67).

WK’nün beklenmeyen paradoksu; Çin ve Hindistan’ın piyasa ekonomisine güvenmelerine rağmen, konsensüs prensiplerinin aksine yüksek ticaret korumacılığı, zayıf özelleştirme politikaları, kapsamlı sanayi politikaları, gevşek mali ve finansal politikalar uygulayarak oldukça dikkat çekici büyüme rakamlarına ulaşmalarıydı. Bunun yerine WK’nün prensiplerini uygulayan ülkeler çarpıcı başarısızlıklara imza atmıştır (Rodrik, 2006:975).

1.1.1.4. Savların Zaman İçerisinde Çürümesi

Ekonomik büyüme için gerekli ve yeterli olacağı düşünülen WK’ne dayalı iktisadi politikalar 1990’lar boyunca uygulandı. Bu kapsamda makroekonomik tedbirlerle birlikte iktisadi serbestleşme, ülkenin dışa açılması ve devletin ekonomideki etkinliğinin azaltılması sağlandı. O tarihlerde bu politikaları uygulayan ülkelerin nasıl başarılı olduğunu ispatlayan birçok çalışma vardı. Bu çalışmalar genel olarak istatistiki verilerle uluslararası ticarete açık olan ülkelerin, açık olmayanlara göre ne ölçüde büyüdüklerini gösteriyor ve Washington merkezli kuruluşların geliştirmekte olan ülkelere WK’ne dayalı iktisadi politikaları dayatma konusunda etkili bir araç oluyordu. “Dengele, serbestleştir ve özelleştir” neoliberalizmin dogması haline gelmişti (Yıldırım, 2011:8).

Bretton-Woods sisteminin geride bırakılmasının ardından kapitalizm, Keynesyen anlayıştan saf serbest piyasa doğrultusunda neoliberalizme kaymıştır. Neoliberalizm küreselleşmenin hız kazanmaya başladığı 1980-90’larda WK vasıtasıyla gelişmiş ülkelere az gelişmiş ve geliştirmekte olan ülkelere bir sistem ihracı gerçekleştirmiştir. Washington kuruluşları ile bu ekonomilerde uygulanan neoliberal ekonomi politikaları arka arkaya gelen mali krizlere neden olmuştur. Küresel finans ve ticaret serbestliği sağlanmış ekonomik sistemlerde yaşanan krizlerin kurumsal olarak neoliberalizm düşüncesine tam anlamıyla entegre olamamış az gelişmiş ülkelere özgü bir durum olduğu inancı yaygın bir düşünce haline gelmiştir.

Kapitalizm, Bretton-Woods sisteminin çökmesinin ardından Keynesyen anlayıştan neoliberal politikalara geçiş yapılmıştır. Küreselleşmenin yükseldiği 1980-90 döneminde WK vasıtasıyla gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelere bir sistem ihracı gerçekleştirilmiştir.

Ancak neoliberalizmin belki de en muhkem olduğu ABD’de türev ürünler ile patlak veren sonrasında bütün dünyaya sirayet eden 2008 küresel mali krizi bu geniş kabul gören fikri yanlışlamıştır (Eroğlu ve Yeter, 2017:61).

1990’larda yaşanan ekonomik gelişmeler WK ile bağdaşan şeyler değildi. Sorunlu savlar üzerine tesis edilmiş olması, istenen iktisadi gelişmeyi oluşturamaması ve ekonomilerin daha kırılgan bir şekle bürünmesi, her ülkeye benzer reçetelerin yeknekasaklıkla tatbik edilmesi, piyasa ekonomisinin başarısı ve sürekliliği için devlet aygıtının kıymetinin anlaşılması, kontrolsüz serbestleşmenin ortaya çıkardığı krizlerin başat sebebi olarak görülmesi, WK’nün ağır sert tenkitlere uğramasına yol açmıştır (Yıldırım, 2011:20). WK doğrultusunda gelişen neoliberal politikalar küresel ekonominin gelişimini sağlamadığı gibi gelir dağılımındaki adaleti sağlamamıştır.

Bu süreçte hem taraftarları hem de tenkit edenler WK politikalarının arzulanan sonuçları ortaya çıkarmadığı hususunda hemfikirdirler. Artık bu kişiler arasındaki mesele “WK ölü mü yoksa canlı mı?” değil böyle bir konsensüsün yerine neyin geçeceği (Rodrik, 2006:973). Dünya Bankası’nın, Doğu Asya ekonomilerinin çarpıcı başarısının yalnızca makroekonomik istikrar veya özelleştirmeden çok daha fazlasına bağlı olduğunu gösteren “Doğu Asya mucizesi” çalışması bu tartışmanın bir dönüm noktası olmuştur (Stiglitz, 2006:172-174). Devletin, oluşturulmasında ve sürdürülmesinde büyük rol oynadığı sağlam bir finansal sistem olmadan tasarrufları harekete geçirmek ve sermayeyi verimli bir şekilde tahsis etmek zordur. Ekonomi rekabetçi olmadığı sürece serbest ticaret ve özelleştirmenin faydaları servet yaratmaya yönelik değil, rant arayışında harcanacaktır. Beşerî sermayeye ve kamu yatırımlarına yapılan yatırımlar yetersiz olursa piyasa boşluğu dolduramayacaktır (Stiglitz, 1998:34)

Neoliberal iktisat politikalarından umulan olumlu beklentiler tam anlamıyla gerçekleşmediği gibi uygulanmaya başladığı yıllardan itibaren tekerrür eden ve büyüyen Arjantin krizi ve sonrasında baş gösteren Asya mali krizi neoliberalizmin hâkim konumu ve güvenilirliğinin sorgulanır olmasına sebebiyet vermiştir. Özellikle neoliberal

politikaların bir paket halinde uygulanmasını isteyen WK ciddi eleştirilere maruz kalmıştır.

Neoliberalizm ile birlikte uygulanan serbestleştirme politikalarının 1990'larda neden olduğu sermaye kaçışına dayalı mali krizler WK taraftarlarını sermayenin akışkanlığı ile ekonomik istikrarı nasıl bağdaştıracakları hususunda fikir üretmeye itti. Bu süreçte liberalizasyonun kazançları ile risklerini en elverişli noktada bir araya getirebilmek için, düzenleyici devletin denetleyici kuruluşlarına gereksinim olduğu düşüncesi belirdi.

Vogel, bu süreçte yaşanan olaylarla beraber hâkim iktisat paradigmasında bir revizyona gidileceğine işaret ediyordu. Uygulanan neoliberal politikaların ekonomilerde yarattığı krizler, istikrarsızlık ve yağma problemleri, hâkim paradigmada geri planda tutulan devletin (deregulation), piyasalara el atmayı (re-regulation) zorunlu gören ve "daha serbest piyasa, daha fazla kural" olarak da anılan bir görüşe dönüşüyordu (Vogel, 1996).

Bütün tenkitlerin ardından WK devletin noksanlığının hissedildiği ve bu noksanlığın az da olsa giderildiği iyileştirilmiş bir şekle dönüşecek ve literatürde "İkinci Nesil Washington Uzlaşısı" veya "Post-Washington Konsensüsü" şeklinde ifade edilecektir. Bu yeni anlayış girişimci devleti geride bırakmakla beraber, daha adil bir gelir dağılımını sağlayamayacağını iddia ettikleri sosyal devlet düşüncesine piyasanın etkinliğini aksatmadığı müddetçe izin verilmiş ve serbest piyasanın insanlığın yararına olduğu fikri sürdürülmekle birlikte kamu kesiminin ekonomideki gerekliliği kabullenilmiştir. Finansal piyasaların akışkanlığı sonucunda ortaya çıkan sorunlar, fiyat istikrarının yalnız başına makro ekonomik istikrarı sağlayamayacağı ve kalkınma meselesinde her ülkenin kendine has koşulları ile hareket edilmesi gerektiği anlaşılmıştır. Buna rağmen piyasa ekonomisine uzak duran iktisatçılar, her iki ekonomi politikasının da neoliberalizme dayandığını ifade etmişlerdir (Yıldırım, 2011:20).

Müdahaleci devlet anlayışı WK'nün devlet algısından uzakta olsa da Post-Washington Konsensüsü kabulünde devlet anlayışında ciddi bir değişimden bahsedilemez. Müdahaleci devlet anlayışı ile neoliberalizmin özelleştirme, dışa açılma, finansal ve ticari serbestleşme gibi politikaları arasında herhangi bir sürtüşme yoktur. Yaşanan bu yeni süreçte piyasa yanlısı yaklaşımın idealize edilmesi sürdürülürken, devletin rolü, muntazam işleyen bir piyasa mekanizması için artırılması düşünülüyordu (Civelek, 2015:41).

Washington Konsensüsü ve Post-Washington Konsensüsü sürecinde gelişmekte olan ülkelere telkin edilen politikalar bakımından ciddi farklar yoktur. Yalnızca WK sonrası dönemde, neoliberal paradigmanın azalan gücünü yeniden kazandırmak ve paradigmanın hâkim anlayış olarak devam ettirilmesi hedeflenmiştir (Civelekoğlu, 2015:41).

2000’li yılların başlarında Latin Amerika, Doğu Avrupa ve Güney Doğu Asya’da meydana gelen krizler, borca dayalı bir büyümeyi sürdürmek isteyen bu bölgelerdeki ekonomilerin spekülâtif ataklara ve finansal krizlere ne kadar mukavemetsiz olduğunu gösterdi. Benzer krizler yalnızca birkaç ülkeyi etkilemekle kalmadı, entegre dünya ekonomisi bu süreçte daralan bir trende girdi. Krizler hem ekonomik büyümeyi ve gelir dağılımını hem de yoksulluğu negatif olarak etkiledi. Latin Amerika, Doğu Asya ve Türkiye erken, hızlı ve kontrolsüz liberalleşmenin ağır sonuçları ile karşılaşırken, Çin, Vietnam ve Malezya gibi ülkelerin krizleri ucuz atlatabilmelerinin nedeni, neoliberal WK prensiplerine hangi ölçüde “kansensüs” sağlayacaklarına, yaşayarak karar vermeleri olmuştur (Şen, 2005:199).

2008 küresel mali krizin sonrasında Washington merkezli kuruluşları neoliberalizmin ziyadesiyle güven kaybettiğini sebepleri ile birlikte fark ederek WK’ne dayalı neoliberal ekonomi politikalarındaki sabitleşmiş piyasa anlayışı Keynesyen politikalar yönünde kısmen reforme edilmiştir. Neoliberalizm bu noktada terk edilen paradigma değil, sadece revize edilmiş ve uygulaması sürdürülen politika olmuştur.

Sonuç olarak neoliberalizmin teorileri dünya ekonomisini daha iyi bir seviyeye getirmedir. Artan oranlı vergilerin kaldırılması işsizliği azaltacağını ve vergiden rahatlamış sermayeden gelen kazancın tekrar yatırıma yönlendirilmesi ile daha adil bir gelir dağılımı yaratılacağı tezi aksine meydana gelen olaylar ile geçerliliğini kaybetmiştir.

Neoliberal iktisat politikalarının bir reçete olarak uygulandığı ülkelerde, bu reçetenin kimine göre müspet bir sonucu olan yabancı sermayenin, en ufak menfi durumlarda yok olabilecek kadar kaygan oluşu, söz konusu ülkelerin ödemeler dengesi krizlerinin sürekli canlı tutulmasına neden olmaktadır.

BEPS kapsamındaki kaybı ölçmek çok zor da olsa, 2013 itibariyle OECD’nin gerçekleştirdiği analizlerin tespitleri, problemin muhtemel boyutunu doğruluyor. Yapılan tespitlere göre KV’nde yaşanan küresel kayıp yıllık %4 ile %10 arasında tahmin

edilmektedir. Bu da yıllık 100 ila 240 milyar dolarlık bir vergi gelir kaybına isabet etmektedir (OECD, 2016:4-16).

BEPS kaynaklı vergi gelirlerinin azalması G20 bile olsa devletlerin bütçe açıklarının kronikleşmesine ve sürdürülebilir borç yapısının bozulmasına neden olmuştur.

1.1.1.5. Günümüz Dünyasında Aldığı Yeni Şekil

Neoliberalizmin dünya ekonomisine armağan ettiği diğer bir sorunlu oluşum “vergi cennetleri” olmuştur. Bu, neoliberal paradigmanın daha adil bir gelir dağılımı tezini çürüten bir gelişme olarak ekonomi tarihine geçmiştir. Bu süreçte birçok ÇUŞ vergi cennetlerinde kurdukları şirketler vasıtasıyla milyar dolarla ölçülebilecek vergileri bağlı oldukları ülkelere ödemekten kaçınarak trilyon dolarlık büyüklüklere ulaşmışlardır.

Matrah kaymasından dolayı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, vergi yapılarından dolayı vergi cennetlerinde kamusal hizmetlerin dolaylı vergiler yoluyla finanse edilmeleri vergi yükünün buna bağlı olarak gelirin adil dağıtılmadığının göstergesi olmuştur.

Devletler mali krizlerin akabinde yara alan endüstrileri büyük harcama programları ile desteklemek, iflasa giden şirketlerin devletleştirmek ve banka borçlarının güvence altına alınması için yasal düzenlemeleri gerçekleştirmek zorundadır. Devletlerin bu düzenlemeleri yapabilmesi için ek finansmana, yani yeniden vergi gelirlerine veya borçlanmaya başvurması gerekir (Öztürk ve Ülger, 2016:251). Vergi cennetlerinin yarattığı finansal çekicilik hem gelişmiş hem de gelişmekte olan birçok ekonominin BEPS sorunu ile yüz yüze gelmesine ve yine BEPS sorununun ortaya çıkardığı finansal açığın tekrar vergiler veya borçlanma vasıtasıyla kapatılmasına ve dolayısıyla vergi yükünün giderek artmasına sebep olmaktadır.

Devletin planladığı vergi uygulamaları hedeflendiği şekliyle gerçekleşmediği takdirde verginin amaçlarında da önemli sapmalar oluşacaktır. Bir taraftan vergi adaleti darbe alırken diğer taraftan hedeflenen vergi hasılatı sağlanamaz ise devlet, yeni gelir yaratıcı vergi uygulamalarına başvurmak zorunda kalacaktır (Akdoğan, 2009:171).

Vergi cennetlerine yapılan tenkitler yalnızca bunlar değil. Kaynak tahsisinin etkinliğini azaltması, ekonomiye dair suçları daha kazançlı ve çekici kılması, kurumsal yapıları ve iktisadi büyümeye zarar vermesi bu hususa yöneltilen diğer tenkitlerdir (Arslan, 45-49).

Neoliberal savlar bilhassa sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltarak sermayenin karlılığını, buna bağlı olarak yatırımların artış göstereceğini, böylelikle daha adil gelir paylaşımı olacağını iddia ediyordu. Neoliberalizm bu savlarla ürettikleri politikaları Washington kuruluşları vasıtasıyla dünyanın birçok ekonomisinde uyguladı. Ancak yaşanan gelişmeler iddia edildiği gibi olmadı.

Atlantik Konseyi'nin çalışmaları gösteriyor ki; dünya genelinde KV oranları 1980'lerde %40'larda iken 2020'de %15 civarına gerilemiş durumda. Bu bilanço bize son 40 yılda gelir eşitsizliğinin tarihte hiç olmadığı kadar artmış olduğunu göstermektedir (<https://www.aydinlik.com.tr>).

Gelişmiş ülkeleri BEPS Eylem Planı'na yönlendiren ve sonunda "devlet"i yeniden göreve çağıran süreç şu şekilde işlemiştir; neoliberalizm ile denetim dışına çıkan ciddi miktarlardaki matrahlar devletlerin mali egemenliklerini baltalarken vergi hasılatlarının çarpıcı bir şekilde düşmesine neden olmuştur. Kronikleşen bu durum bütçe açıklarının kronikleşmesi anlamına geliyordu dolayısıyla bu açığı kapatacak sıradaki gelir kaynağı borçlanmaydı. G7 ülkelerinin dahi neoliberal iktisat politikaların uygulandığı 40 yıl boyunca borçlulukları katlanarak artmıştır.

ABD'nin 1980'lerdeki borç/GSMH oranı %31'den 2021'in ilk çeyreğinde %127'ye², Almanya 1990'ların başında %20'lerden³ 2020'de %70'lere⁴, İngiltere 1980'lerin başında %45'lerden 2021'de %100'lere⁵, Fransa 1980'de %32'lerden⁶ 2021'de %117'lere⁷, Japonya %47'lerden⁸ 2021'de %256'lara⁹ ulaşmıştır.

1.1.1.6. Sermayenin Finansallaşması Sorunu

Neoliberalizmin iddialarından bir diğeri de sermaye vergilerinin azaltılmasıyla büyüyen sermayenin reel sektöre aktarılması ekonomik büyümeyi artıracığı idi.

² <https://www.oxfam.org/en/5-shocking-facts-about-extreme-global-inequality-and-how-even-it>

³ <https://fred.stlouisfed.org/series/DEBTTLDEA188A>

⁴ <https://tradingeconomics.com/germany/government-debt-to-gdp>

⁵ <https://www.statista.com/statistics/282841/debt-as-gdp-uk/>

⁶ <https://www.thebalance.com/national-debt-by-year-compared-to-gdp-and-major-events-3306287>

⁷ <https://www.statista.com/statistics/463298/public-debt-france/>

⁸ <https://fred.stlouisfed.org/series/GGGDTAJPA188N>

⁹ <https://www.statista.com/statistics/267226/japans-national-debt-in-relation-to-gross-domestic-product-gdp/>

Daldal'ın Altvater ve Mahnkopf'tan aktardığı; neoliberal ekonominin özgün yanı, finansal birikimin reel birikimden kopmuş olmasıdır. Reel faizin GSMH'nın üzerinde olması, borçlu olanları yoksullaştırıp, borç verenleri zenginleştirerek gelir dağılımındaki makasın genişlemesin neden olacaktır. Sermaye sahiplerinin ellerindeki sermayeyi bu şekilde artırma çabası, kapitalizmin tarihsel bir formu olan, kumarhane kapitalizmi veya arbitraj kapitalizmi diye anılan formu ortaya çıkarmaktadır. Keynesyen iktisat modeli çalıştığında ise, faizler, elde edilebilir kar oranlarının altında seyreder ve reel sektör yatırımları, üretim, gelir ve istihdam ile uyumlu hale gelir. Monoterist model uygulandığında ise, faiz oranları reel sektörde elde edilebilir kar oranlarının üzerindedir ve bunun sosyo-ekonomi açısından patolojik etkileri olmaktadır (Daldal, 2016:92).

ÇUŞ neoliberalizmin onlara sunduğu fırsatları kaçırmayarak ciddi miktarlarda sermaye biriktirdiler. ÇUŞ bu birikimleri borsa, tahvil, finansal işlemler vb. faaliyet dışı kazançlarla daha da büyüterek zamanla merkez bankalarından bile daha çok nakite sahip oldular. Diğer bir ifadeyle yatırımlara yönlendirilmesi gereken sermaye finans piyasalarına aktarılmış oldu. Neoliberal politikaların içerisinde finansallaşmayı destekleyen diğer uygulamalar her 5-10 yılda bir mali krizlerin gerçekleşmesine neden oldu. Ancak 2008 küresel mali krizinin mevcut sistemi felç etmesi bardağı taşıran son damla oldu (www.aydinlik.com.tr) .

Neoliberalizmin egemen olduğu ekonomilerde piyasa, faiz oranlarını reel sektörün beklediği kar oranının üzerinde belirlediğinde reel sektör yatırımları ile finansal yatırımlar arasında bir rekabet başlayacaktır. Bu rekabet finans yatırımlarının spekülasyona dönüştüğü ve yüksek kazanç oranları ile reel sektör kazanç oranlarını baskıladığı bir durumu ortaya çıkaracaktır. Eğer böylesi bir rekabetin kurallarını denetleyecek bir güç olmaz ise reel sektör emeğin fiyatını baskı altında tutarak hayatta kalacağı oranlara ulaşmaya çalışacaktır. Sermayenin sürtünmesiz bir şekilde aktığı, ancak emeğin ulus devletin sınırlarından çıkamadığı bir dünyada reel sektör yatırımları emek maliyetleri üzerinden baskılanacaktır. Bu koşullar küresel ölçekte emeğin fiyatının ve alım gücünün azaldığı, istihdamın zayıfladığı ve gelir dağılımının gittikçe kötüleştiği bir sistem meydana getirmiştir. Finansal yatırımlara kanalize olan sermaye, faiz oranları, reel sektöre kanalize olan sermayenin marjinal kar oranından daha düşük olduğunda kontrol altına alınmaktadır. Yalnızca böyle bir durumda sermaye reel sektör yatırımlarına kanalize edilmekte ve kapitalist sermaye birikimi gerçekçi yollarla büyümesini

sürdürmektedir. Reel sektör mal ve hizmet üretimini, talebi de artıran düzenlemeler yardımıyla artırabilmektedir (Daldal, 2016:92-93).

Emeğin fiyatının azalması alım gücünün düşmesine, alım gücünün düşmesi reel sektör kar oranlarının düşmesine, reel sektör yatırımlarının düşmesi de istihdamın azalmasına sebep olan bir fasit daire oluşturmaktadır. Bu koşullar devletlerin hem mali egemenliklerinin daraldığı hem de vergi gelirlerinin azaldığı, bütçe açıkları ile borçlanmanın kronik hale geldiği, gittikçe büyüyen ve sonuçları gelişmiş ülkeleri de ilgilendiren küresel bir ekonomi sorunu ortaya çıkarmıştır.

Neoliberalizm, ideolojik bir tercih olarak tanımlanmakta, politik tercih olarak ortaya konulmakta, kamu gücü ile tatbik edilmekte, hegemonik süreçler ile örtülü olarak imal edilmekte, siyasi olarak toplumun desteğini alabilmek için oya sunulmakta, iktisadi açıdan sürdürülemez hale geldiğinde reforme edilerek devamlı evrilmektedir (Karahanoğulları, 2019:432). Teknik altyapısını OECD'nin hazırladığı BEPS Eylem Planı'nda neoliberalizmin sürdürülemez hale geldiği noktada reforme edilerek evrimini sürdürdüğü bir süreçtir.

1.1.2. Post-Neoliberalizm

Araştırmanın başlığında yer alan “restorasyon” vurgusunu temellendirmek için birinci bölümde “neoliberalizm” olgusu ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu düşünceyi desteklemek için bu bölümde “postneoliberalizm” olgusunu anlatmak yerinde olacaktır.

Neoliberalizmin neden olduğu toplumsal tepkiler ve ekonomik krizlerle sorgulanırken, post-neoliberalizm diye bir kamu politikası ortaya çıktı. Neoliberalizm söylemi korumacılıkla beraber bütün kamusal müdahaleleri reddediyordu. Aslında bir potikasızlık görüntüsü vardı ama özelleştirme ve piyasayı serbest kılma politikaları izlendi. Ancak süreç içerisinde neoliberal politaların neden olduğu piyasa başarısızlığı krizi derinleştirdi. Washington Uzlaşması çatısı altında toplanan ortadoks neoliberal reçeteye yöneltilen tenkitler, sanayi politikasını geri çağıran ve devleti rekabet ilişkilerini düzenlemek maksadıyla göreve davet eden bir yazın ortaya çıkarmıştır. Son on yıldır tartışılan post-neoliberalizm politikaları bu düzlemde ortaya çıkmıştır.

Neoliberalizm, liberalizmi siyasal olarak reddeden kendisinden önceki dönemin kamulaştırma ve planlama politikalarını yadsımaktadır. Washington Konsensüs'üne karşı

Çıkarılan Post-Washington Konsensüsü, ikinci kuşak reformlar adıyla tanınan düzenleyici devletin tedbirleriyle rekabet edebilirliğin muhafaza edilmesini ve bunun neden olduğu sosyal dilemmaları sürdürülebilir kılacak biçimde toplumsal fonksiyonlar yüklenilmesini barındırmaktadır. Ortodoks neoliberal politikalara karşı oluşan sosyal tepkiler ve 2008 küresel mali krizi ile alakalı alternatif politika arayışları bu post-neoliberal gündemde buluşmaktadır. Post-neoliberalizmi görünür kılan şey neoliberalizmi yeniden boyutlandırması olmuştur. Yoksullukla mücadele, katılım, özerklik gibi kavramlara dayalı rekabetçilik toplumsal bir içerikle donatılarak pekiştirilmektedir. Bir kamu politikası olarak post-neoliberalizm, neoliberalizm ile ayrı olmadığı gibi onu restore etmeyi amaçlamaktadır (Somel, 2016:209-210).

1.1.3. Uluslararası Vergi Rejimindeki Gelişmeler ve BEPS Eylem Planı'na giden Yol

1.1.3.1. Siyasi Sınırların Önemini Yitirmesi

Son birkaç yüzyıl boyunca dünya düzeni, sınırları çizilmiş hükümlan devlet modeli üzerine tesis edilen Vestfalya mantığının¹⁰ normatif egemenliğini yansıttı. Vestfalya mantığına göre, bütün devletler ülke hudutları içerisinde en yüksek otorite sahibidirler ve diğler devletler de bu haklarına saygı duymalıdır. Ana hatlarıyla, Vestfalyen devletler sistemi, uluslararası otoritenin devlet merkezli egemenlik yönelimli ve belirli bir toprak parçasıyla sınırlı çevresini ifade eder (Ağır, 2015:99).

Ulus devletin peydah olmasında ve uluslararası sistemin belirleyici aktörü olmasında önemli rolü olan kapitalizm zaman içerisinde ulus devletin egemenlik alanının aşınmasına zemin hazırlamış, küreselleşme süreci ile birlikte kapitalizm ve ulus devlet arasındaki ilişkiyi geçmişten farklı bir boyuta getirmiş ve ulus devletin başta ekonomi olmak üzere sosyo-kültürel ve siyasal sahada sürdürdüğü faaliyetlerin bütünüyle sorgulandığı bir durumu ortaya çıkarmıştır (Bakan ve Tuncel, 2012:51).

¹⁰ Ulus devletin temellerini mutlakiyetçi dönem ile ilişkilendiren tarihçiler için milat, Kutsal Roma-Cermen İmparatorluğu'nun Katolik Kilisesi'ne başkaldıran Protestan ülkelere karşı başlatmış olduğu ve tarihte "30 Yıl Savaşları" olarak anılan sürecin sonunda Katolik müttefiklerin Protestan Birliği'nin baskısına dayanamayıp 1648'de imzalamak zorunda kaldıkları Westfalya Barış Antlaşması'dır (Yılmaz ve Akbulut, 2016:73).

Yirminci yüzyıla damgasını vuran siyasi blokların dağılması ile birlikte kapalı ekonomik yapılar hızla uluslararası piyasalara açık hale gelmiştir. Gümrük duvarlarının geniş bir alanda ortadan kaldırılmasıyla birlikte ulusal piyasalar yerini “tek ve küresel bir piyasa”ya bırakmıştır.

Sınırsal devletlerin itibarı görülmedik bir meydan okumayla karşı karşıya ve bu da geleneksel realist arayışı kendi savunucularının gözünde bile gittikçe çağırdığı bırakmaktadır. Geleneksel sınır esasına dayalı devletçilik, küreselleştirici piyasa güçleri karşısında fonksiyonel bir başarısızlığa uğrayacaktır (Falk, 2005:43).

Küreselleşme ile beraber, devlet ve egemenlik mefhumları bir dönüşüme girmiş ve buna bağlı olarak, devletlerin eylem ve tercihleri zamanla kontrollerinden çıktığı veya sınırlı bir kontrolün olduğu egemenlik ötesi alanlarda belirlenmektedir (Ağır, 2015:100).

1.1.3.2. Sınırları Olmayan Bir Dünyada Şekillenen Vergi Politikaları

Uluslararası vergi rejiminin 20. yüzyıl kurumları temelde çifte vergilendirme sorunu üzerine inşa edilmişti. Bu kurumların günümüzde vergi kaçırma/kaçınma problemleri ile etkili bir şekilde mücadelesi pek mümkün görünmemektedir. Son yıllarda uluslararası vergi yönetişiminde yaşanan gelişmeler konunun bu ayağını tamamlama çabaları olarak da değerlendirilebilir. Ancak ülkelerin, vergi gelirleri ve sermayeyi cezbetmek konusundaki menfaat farklılıkları, ulusal egemenlik hassasiyetleri, bilgi paylaşımı, idari yardımlaşma hususunda mevcut mekanizmaların yetersizliği, çok taraflılığın eksikliği ve uluslararası vergi normlarının bağlayıcılığı (Çevik, 2013:241) gibi aksaklıklar bu süreçte üstesinden gelinmesi gereken sorunlar olarak görünmektedir.

Kapalı ekonomik yapıların uluslararası piyasalara açık hale gelmesi, üretim ve yatırım faaliyetlerinde coğrafi faktörlerin etkisinin azalması, uluslararası karşılıklı bağımlılığın arttığı ekonomik ve politik ilişkilerde, sermaye akımlarının, “devletsiz gelir”lerin çoğaldığı, teknolojik gelişmelerle işlem maliyetlerinin düştüğü ekonomik çevrede devletlerin vergileme yetkileri “vergileme kabiliyetleri” ile sınırlı hale gelmiştir. Bu gelişmeler devletlerin vergileme yeteneklerini önemli ölçüde sınırlandırmaktadır.

Ülkelerin yaşadıkları "egemenlik hassasiyeti vs. vergileme kabiliyeti" ikileminde bir adım öne çıkan husus vergileme kabiliyeti olmuştur. Uluslararası vergileme işbirliği

alışmalarında lkeler vergileme hususundaki egemenliklerinden kısmen feragat ederek vergi toplama kabiliyetlerini sürdürmeyi tercih etmiştir.

Aslında yaşanan şey egemenlikten taviz verme anlamına gelmemeli, zira küreselleşen kazanç faaliyetleri ve gelişen teknoloji ile dönüşen ekonomilerde gelirin ulusal seviyede vergilendirilmesi güçleştiğı için, ülkelerin küresel matrahı kontrol etmek ve paylaşmak için uluslararası vergi rejiminin yeni mecrasına dâhil olmak zorunda kalmasıdır. Küresel kazanç faaliyetlerinin etki alanındaki ülkelerde salt egemenlik hassasiyetleri ile yürütülen ulusal vergi politikaları ülkelerin vergileme kabiliyetlerinin azalmasına neden olacağı açıktır.

Vergi politikaları giderek ulusal sınırları aşarak uluslararası etkileri olan bir yapıya bürünmüştür. Küresel gelişmelerle sermayenin önündeki coğrafi engellerin ortadan kalkması ve mobilitesinin artması ile ülkelerin bu sermaye hareketliliğinde çıkarlarını maksimuma taşıma motivasyonu “uluslararası vergi rekabeti” kavramı ve buna bağılı olarak da “vergi cenneti” kavramı ortaya çıkmıştır.

Finans dünyasındaki bu yeni gelişmeler, firmaların üretime ilişkin aldıkları kararlarda etkili olan genel ekonomik kıstasları ikinci plana iterek vergilendirmenin ön plana geçmesine neden olmuştur. Bütün bunların sonucunda uluslararası vergilendirme alanında çifte vergilendirme sorunun yanında, ortak bir çözüme kavuşturulması gereken yeni başka sorunlar da gündeme gelmiştir (Pehlivan, 2015:16).

Gerek devletler tarafından sağılanan mali imtiyazlar gerekse şirketlerin ulusal ve uluslararası mali kuralların dışında kalma motivasyonu, finansal açıdan sınırları olmayan bir dünyanın oluşumuna ön ayak olmuştur. Bu yeni mecra vergiye tabi gelirin ve bu gelirin oluşumuna kaynaklık eden patent veya telif gibi gayrimaddi hakların kaynak ülkeden bir başka ülkeye yapay işlemlerle transferinin gerekleştirildiğı bir alan haline dönüşmüştür.

Sermaye ve işgücünün siyasi sınırları rahatça aşabildiğı günümüzde devletlerin mali sınırlarını belirleyebilmeleri oldukça zor hale gelmiştir. Elektronik ticaret özelinde dijital ekonomi, mal ve hizmet sunumu açısından yalnızca ÇUş'lerin değıil küçük ve orta ölçekli işletmelerin de faaliyet gösterdiği, aslında birçok mükellefi ilgilendiren işlemlerin gerçekleştiğı bir mecra olmuştur.

Mali sınırların belirsizleştiren yalnızca fiziksel pazardan elektronik pazara geçiş değildir. ÇUŞ'lerin ülkelerin mali mevzuatları arasındaki farklılıkları da kullanarak vergiye tabi gelirlerini kaynak ve İkâmet ülkeleri arasında rahatça transfer edebilmeleri sınırların önemini azaltan başka bir sebep olmuştur.

ÇUŞ'lerin faaliyet gösterdikleri hemen hemen her ülkede vergi dışında kalma çabalarına karşı, geleneksel vergilendirme kuralları yeterli olmadığı için uluslararası iş birliği ile yeni standartlara dayalı önlemler alınmasını gerekli kılıyor.

Küreselleşme olgusu, devletlerin geleneksel mali yapılarını ve uluslararası vergilemede görece yerleşik kuralların işlerliğini de zayıflatmakta ve ulusal sınırlar içerisinde geçerli ve ona göre tanımlanmış vergileme yetkisi ile ulusal sınırları aşan matrah ve mükellefleri kavramayı güçleştirmektedir. Vergileme yetkisi ulusal sınırdan durmak zorunda kalırken finansal işlemler, yatırımlar, bireyler ve ÇUŞ'ler sınırları aşabilmektedir (Çevik, 2013:2).

Uluslararası vergi yönetimlerinde görülen aksaklıklar küresel mobilitesi yüksek ÇUŞ'e ülkelerde oluşabilecek vergi yüküne göre bir merkez oluşturma imkânı sağlamıştır (Seviğ, 2003).

Ülkelerin mali egemenlik alanlarındaki vergi matrahlarının aşındırılmasına neden olan; yatırımların gerçekleştirildiği ve kazançların sağlandığı yerler ile ÇUŞ'lerin gelirlerini vergi planlaması dahilinde beyan ettiği yerler arasında gittikçe büyüyen kopukluğun giderilebilmesi için daha kapsamlı bir saydamlığa ve gelişmiş verilere ihtiyaç duyulmaktadır. Agresif vergi planlamalarına ilişkin mükelleflere bildirim yükümlülüğü getirilmesi ve transfer fiyatlandırması dokümantasyonuna dair yeni kurallar oluşturulması, bilgilerin ülke ülke ayrıştırılması ve uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının daha etkin hale getirilmesi, ilgili devletlerin riskli alanlarını belirlemesine ve denetim stratejilerine yoğunlaşmalarına yardımcı olacak ve mükellefler açısından geleceğin daha net olmasını sağlayacaktır (Erdem, 2018:74-75).

20. yüzyılın başlarında uluslararası vergi sistemleri arasındaki eşgüdümü gerekli kılan sorun, “çifte vergilendirme” ve bu eşgüdümü düzenleyen mekanizma "uzlaşma" iken, mali ve ekonomik sınırları olmayan bugünün dünyasında sorun; küresel gelişmelerin tetiklediği devletsiz gelirler, başıboş sermayeler, zararlı vergi uygulamaları, agresif vergi planlamaları, matrah aşınması ve tüm bunlara karşılık vergilendirme yetkileri sınırlı ulus-devletlerdir. Terminolojisini bu kavramların oluşturduğu ve finansal sınırları müphem

olan böyle bir dünyada yaşanan uluslararası güncel mali sorunların azaltılabilmesi, uluslararası ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ve refahın uluslararası alanda daha dengeli dağılması için uluslararası eşgüdümü düzenleyen mekanizmanın, şeffaflık, bilgi değişimi ve idareler arası iş birliği üzerine inşa edilmesi gerekmektedir.

Ulus devletler, uluslararası iş birlikleri yürütmeksizin temiz havadan yararlanamayacağı, uluslararası güvenliği sağlayamayacağı, pandeminin etkisini yok edemeyeceği gibi, sınır aşan vergi sorunlarının da üstesinden gelemeyecektir. Bu nedenledir ki, ulus devletler yüzlerce uluslararası sözleşmenin bir tarafıdır. Sınırları olmayan bir dünyanın vergi sorunlarının hükümetler ile değil küresel iş birlikleri ile çözüme kavuşacağı açıktır.

Dünya Bankası eski Baş Ekonomisti Nobel Ödülü sahibi Joseph Stiglitz "Küreselleşme? Büyük Hayal Kırıklığı" (Globalisation and its Discontents) adlı kitabında bazen iş birliği kurumlarının da hatalı olduğunu işaret ediyor. Stiglitz şöyle yazıyor;¹¹ "ekonomik istikrar ve yoksulluğun azaltılması için en doğru reçete olarak ortaya çıkan Washington Konsensüsü politikalarının bütün olumsuzlukları görülemedi, ama şimdi açıkça ortada ki; yüksek faiz oranlarının eşlik ettiği ticaret liberalizasyonu, işsizliğin ve yoksulluğun artmasına neden olmuştur. Düzenleyici bir yapının eşlik etmediği para piyasaları liberalizasyonu, doğru reçete olarak kabul edilirdi, ama düşük değil yüksek faiz oranlarına yol açarak yoksulluğu artırmıştır. Monopol güçlerinin kötüye kullanılmaması için gerekli rekabet politikaları ve gözetimin eşlik etmemesi durumunda özelleştirme daha düşük değil, daha yüksek tüketici fiyatlarına neden olmuştur. Yanlış bir şekilde uygulanan zorunlu tasarruf büyük oranda istihdam kaybına yol açmıştır." (Moore, 2003:227).

Küresel politikalar belirlenirken, politik, ekonomik, toplumsal ve etnik istikrara dikkat edilmelidir. Zira küresel politikaları belirleyen kurumlar güvenli ofis ortamlarında sevdikleri kuramlar, kırılgan toplumlarda ölümcül sonuçlara yol açabilir. Örneğin; IMF'nin Endonezya'da yiyecek ve gazyacı sübvansiyonlarını kaldıran reçetesi, kâğıt üzerinden güzel görünüyordu. Ancak yoksullar üzerindeki etkisi çok yıkıcı oldu. Halbuki, ayaklanmalar, ölümler ve toplu şiddet öngörülebilir sonuçlardı (Moore, 2003:228).

¹¹ Joseph E.Stiglitz, Globalization and its Discontents, W.W. Norton & Company, 2003,

Sınırları olmayan bir dünyada uluslararası işbirliği örgütlerinin karşılaşacağı en büyük sorun hiç şüphesiz kötü ulusal kararlar olacaktır. Harcayacakları en büyük enerji ise bu kararlardan etkilenen uluslararası platformu nasıl koruyacaklarına dair çalışmalar olacaktır.

OECD'nin zararlı vergi uygulamaları, agresif vergi planlaması, vergi cennetlerine karşı çabaları, bilgi paylaşımı ve idari yardımlaşma doğrultusundaki düzenleme ve rehberleri, uluslararası vergilemenin ilk evrelerindeki iki ve çok taraflılığa dayanmaktadır. Çevik'in Christians'tan aktardığına göre; özellikle G-20 ve gelişmiş ülkelerin farklı normlar yaratmak ve çok taraflılığı sağlamak üzere gerçekleştirdikleri ve zımni cebir tehdidi içeren girişimleri, bir hukuk olmamakla birlikte, bir yasal süreç veya bir yasal formu ifade eden ve yükümlülük hissi doğuran normlar anlamında “gevşek hukuk” (soft law) olarak nitelendirilir. Gerçekten uluslararası vergileme, geleneksel “katı hukuk” (hard law) mekanizmasının dışında gelişmiştir. Ancak son yıllarda özellikle otomatik form ile yapılan bilgi paylaşımları ve idareler arası iş birliği yönündeki OECD girişimlerinin, vergi cennetleri ve banka sırları dolayısıyla direnen Avrupa ülkeleri başta olmak üzere hızla ülkeler arasında yayılıyor olması, uluslararası vergilemede bağlayıcı hukuk mekanizmalarının ilk nüveleri olarak değerlendirilebilir. Bu bağlayıcılık henüz bağımsız ve tarafsız bir yargı otoritesini kontrolünde değilse ve çok taraflılık yeterince gelişmemişse de uluslararası vergi rejimindeki gelişmelerin bu yönde ilerleyeceğine işaret etmektedir (Çevik, 2013:237-238).

1.1.3.3. Sosyo-Ekonomik ve Mali Açından Birbirinden Farklı Olan Ülkelerin Ortak Vergi Politikaları Etrafında Birleşmeleri

Uluslararası ilişkilerde 1950'li yıllara kadar kapalı ekonomik yapılar nedeniyle mali politikalar bakımından önemli bir çalışma yapılmamıştır. 1950'lerden itibaren özellikle temelleri Roma Anlaşması ile atılan Avrupa Birliği'nin oluşumu ile birlikte uluslararası ilişkileri mali yönleriyle ele alan çalışmalar yapılmaya başlamıştır. Çünkü uluslararası ticaretin serbestleşip hızlanması ve uluslararası entegrasyonun artması, mali olayların etkisini ön plana çıkarmıştır (Pehlivan ve Öz, 2015:13).

Ancak vergiyi doğuran uluslararası ekonomik faaliyetler ulusal vergi sistemlerinin etkileşimine neden olur. Bu etkileşimin meydana getirdiği iki önemli sorun olan “çifte vergileme” ve “çifte vergilememe” sorunlarına çözüm bulabilmek için ülkeler arasında

vergileme yetkileri tahsis edilmiştir. Vergileme yetkisinin tahsisi, matrahın birden fazla vergilendirilmesine neden olabileceği gibi, hiç vergilendirilmemesi veya olması gerektiği kadar vergilendirilmemesine neden olacaktır. Her iki durum da verginin etkinlik ve adalet ilkelerine açısından arzulanmayacaktır (Çevik, 2013:1).

Bir ülke vergilendirme yetkisini ulusal egemenliğin bir gereği olarak kendi iç hukukundan alır. Buna göre vergi koyma ve bunu tahsil etme ile ilgili sınırlar kendi yasama organınca belirlenir. Ülkenin ulusal egemenlik ilkesi gereği elde ettiği bu yetkiyi sınırlandıracak bir uluslararası hukuk kuralı yoktur.

1980’li yıllara kadar ulusların “çifte vergileme”, “çifte vergilendirmeme”, “vergiden kaçınma”, “vergi kaçırma” gibi vergi sorunlarına, neoliberal iktisat politikalarının yaygınlaştığı 1980’li yıllardan itibaren “vergi cennetleri”, “vergi matrahı aşınmaları”, “vergileme kabiliyetinin azalması”, “devletsiz gelirler” ve “başıboş sermaye” sorunları da eklenince ulusal mali sistemler tek başlarına bu süreci yönetememişlerdir.

Uluslararası vergilendirmenin ana gündemi olan bu sorunlar ile mücadele özellikle 1990’ların sonundan itibaren OECD etrafında başlayarak G20 ve G8 gibi gelişmiş ülkelerin açık siyasi destekleri ile yürümektedir. Zira ulusal iç mevzuatlar ile çözülemeyecek bu sorunlar vergileme konusunda tarihsel egemenlik anlayışına rağmen gittikçe daha fazla uluslararası iş birliği ve inisiyatif gerektirmiştir (Çevik, 2013:3-5).

1.2. Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Meselesine İlişkin Tartışma Konuları

Uluslararası vergileme işlemleri sonucunda matrahın daralmasına neden olan en güçlü etken “agresif vergi planlaması”dır. Matrah aşınmasının temel güdüsü olan agresif vergi planlamasına ilişkin aşağıda yer almaktadır.

1.2.1. Agresif Vergi Planlaması ve Hukuki Niteliği

Vergiye bir maliyet unsuru olarak kabul eden işletmelerin kendi rekabet ortamlarında vergi maliyetlerini asgariye indirmelerinin en iyi yolu vergi planlamasıdır. Küreselleşen dünya ekonomisinin en önemli aktörleri olan ÇUŞ vergi planlanmasını kötüye kullanabilmektedirler. Uluslararası alanda vergi konusu işlemler gerçekleştiren mükelleflerin, uluslararası mevzuat farklılıkları ve boşlukları ustaca kullanarak ekonomik özden yoksun, kanunların lafzına uygun ancak ruhuna aykırı uygulamalarla vergi

yüklerini asgariye indirme çabaları “agresif vergi planlaması” kavramını ortaya çıkarmıştır.

Mükelleflerin vergiye karşı direnç gösterme şekillerinden biri olan agresif vergi planlaması, mali literatüre dahil olan yeni bir kavramdır. Bu kavram, mükelleflerin bir vergi sisteminde veya vergi sistemleri arasındaki vergi mevzuat uyumsuzluklarını ve yasal boşlukları maharetle kullanarak yasaların lafzına uygun, ancak ekonomik özden yoksun olan, kompleks ve sadece vergi avantajı sağlamak maksatlı uygulamaları ifade etmek için kullanılmaktadır (Gülgün, 2015:132).

Hukuk açısından yerinde ve makul uygulamalar olarak görünse de beklenmedik vergi gelirleri ile ilgili beklenmedik sonuçlara yol açmaktadır (Baker, 2016:86). Özellikle ÇUŞ’ler mikro vergi planlaması kapsamında meşru bir yöntem olarak değerlendirilen vergi planlamasının istismar biçimi olan agresif vergi planlaması ile ülkelerin tek başlarına beceremeyecekleri sofistike teknikler uygulayarak ve vergi uzmanları istihdam etmek suretiyle vergi planlamasının sınırlarını zorlamaktadırlar (Şen ve Sağbaş, 2016:480-481).

Mükelleflerin vergilendirmeye karşı meşru zemin içerisinde vermiş oldukları tepkiler, ortaya koydukları davranışlar veya gerçekleştirdikleri planlamalar, yasaların lafzına uygun olduğu sürece gelir idaresi nezdinde kabul edilebilirdir. Ancak bu işlemler ekonomik özden yoksun hale geldiklerinde “saldırgan” olarak nitelendirilmektedir ve gelir idareleri nezdinde kabul görmemektedir.

Mükelleflerin agresif vergi planlaması kapsamında yürüttükleri işlemler biçimsel olarak geçerli olsa da işlemin amacı var olan vergi yükümlülüğünü en aza indirmek olduğu için hukuka aykırı kabul edilmektedir. Aslında işlem ait olduğu hukuk branşı yönüyle hükümsüz değildir. Burada işlemin agresif vergi planlaması oluşturup oluşturmadığının tespiti önemlidir. Bu da yasaların amacı doğrultusunda idarenin gerçekleşen işlemi yorumlamasıyla sağlanabilir (Gülgün, 2015:137).

Avrupa Birliği Komisyonu, agresif vergi planlamasını; mükelleflerin bir vergi sistemindeki teknik ayrıntıların avantajlarını veya bir ya da birden çok vergi sistemi arasındaki uyumsuzları kullanarak vergi yüklerini azaltmak şeklinde tanımlamaktadır (The European Commision, 2012:41).

Bu açıklamalardan hareketle agresif vergi planlamasının unsurlarını şöyle sıralayabiliriz (Gülgün, 2015:132);

- Vergi planlamasının varlığı
- Ekonomik özden yoksunluk
- Mevzuat uyumsuzluklarının maharetle kullanılması
- Vergi planlama hakkının kötüye kullanılması
- Yasaların amaç ve niyetine aykırılık
- Matrah aşındırma

1.2.1.1. Vergi Planlamasının Varlığı

Vergi planlaması mükelleflerin kanunlar çerçevesinde vergi yüklerini asgariye indirmek ve sahip oldukları likiditeyi artırmak için gerçekleştirdikleri işlemler bütünüdür.

Vergi mükelleflerinin işlemlerini yasal yollarla gerçekleştirdikleri sürece vergi yüklerini asgariye indirecek planlamalar yapma hakkına sahip oldukları genellikle kabul edilir bir durumdur (Hariri vd., 2013:3).

Vergi planlaması mikro (kişisel) vergi planlaması ve makro vergi planlaması olarak ikiye ayrılabilir. Mikro (kişisel) vergi planlaması bireysel anlamda, mükelleflerin ekonomik ve mali imkanları ile ödemeleri gereken vergiler arasındaki ilişkiyi belirleyerek, yasalar çerçevesinde vergi yüklerini minimuma çekme çabasıdır. Makro vergi planlaması ise meseleye devletin bakışı açısını ifade eder. Makro vergi planlamasının amacı; devletin ihtiyaç duyduğu geliri iktisadi davranış teorilerini dikkate almak suretiyle en uygun kaynaklardan maksimumda elde etmektir (Akdoğan, 1999:177-178).

Vergi planlamasının aktörleri bireyler, devlet ve işletmelerdir. Bu çalışmanın üzerinde durmaya çalışacağı vergi planlaması mikro vergi planlaması (işletmeler) olacaktır.

Vergi planlaması, işletmelerin karlılık ve likiditelerinin azalması, yüksek vergi oranları, rekabet koşulları, enflasyonist ortam, karışık ve sık sık değişen vergi mevzuatı ve vergi sisteminin adaletsizliği gibi nedenlerle (Saraçoğlu ve Çakır, 2017:95) bir maliyet unsuru olarak gördükleri vergi yüklerini minimuma indirmek, vergi sonrası gelirlerini, yatırım fonlarını ve küresel rekabet güçlerini artırmak saikiyle yasalara aykırı olmayan

uygulamalardan faydalanarak ödemeleri gereken vergileri asgariye indirme faaliyetlerini ifade eder.

Mali literatürdeki birçok tanımdan hareketle Saraçoğlu ve Çakır vergi planlaması olgusunu şu şekilde tanımlamaktadır; çalışma prosesini ve işletme yapısını makul bir şekilde yöneterek, hukuk çerçevesi içerisinde vergiyi doğuran olaya neden olmadan veya vergiye tabi işlemleri yapmadan, yasalarda tanınan haklardan, yasal boşluklardan, ÇVÖA’ndan faydalanarak, indirim, istisna ve muafiyet kapsamında faaliyetlerine devam ederek vergi avantajları sağlamak ve minimum ölçüde vergi ödeyerek vergi yükünü asgariye indirerek vergi tasarrufu sağlama çabasıdır (Saraçoğlu ve Çakır, 2017:96-97)

Vergi planlamasının, vergi yükünün asgariye indirilmesi ve verginin asgariye indirilmesi şeklinde iki yönü bulunmaktadır. Vergi yükünün asgariye indirilmesi için yasal boşluklardan faydalanılarak uygulamanın lehe dönüştürülmesi amaçlanırken, verginin asgariye indirilmesi için vergi dışı maliyetler göz önünde bulundurulmadan efektif vergi oranlarının düşürülmesi amaçlanmaktadır (Eroğlu, 2004:5-6).

Vergi planlamasının ikinci yönü olarak ifade ettiğimiz verginin en aza indirilmesi çabası uluslararası vergi oranlarındaki farklılıkların lehe dönüştürülmesi ile gerçekleştirildiği için (Eroğlu, 2004:6) ÇUŞ kendi ana şirketleri ile farklı ülkelerde bulunan bağlı şirketleri aracılığı ile faaliyetlerine devam ettikleri için etkin bir vergi planlaması imkânına sahip olmaktadır. Dolayısıyla bu işletmeler kazançlarını yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelere düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelere aktararak veya kazançlarını düşük vergi oranlarının uygulandığı ülke ekonomilerinde elde ederek vergi yüklerini azaltmaktadırlar (Çakır, 2016:152).

ÇUŞ’in vergi planlamalarını gerçekleştirirken odaklandıkları nokta; vergi planlamalarının kendi yönetim ve genel yatırım stratejilerinde yer alan bütün hedefleri ile uyumlu olmasıdır. Firmalar vergi planlamalarını yaparken yönetim amaçlarını göz ardı etmezler. Firmalar ancak bu şekilde vergi planlamasının ruhunu yakalayabilmekte ve bunu kendi kalkınmasını destekleyen etkin bir enstrümana dönüştürebilmektedir (Gao vd., 2011:369).

1.2.1.2. Ekonomik Özden Yoksunluk

Mükelleflerin vergilendirmeye karşı verdikleri tepkilerden bir tanesi de ticari hayatın olağan akışı içerisinde olağan dışı işlemler ile vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesini engellemek veya bu olayları azaltmaktır. Mükellefler özel hukukun enstrümanlarından faydalanarak vergi yüklerini azaltmaya çalışırken, vergi idaresi uhdesindeki diğer enstrümanların dışında “ekonomik öz” veya “ekonomik yaklaşım” ilkesi ile bu durumu kontrol altında tutar.

Ekonomik bir işlemten beklenen şey öncelikli olarak bir vergi avantajı ortaya çıkarmak olamaz. Söz konusu işlemin vergi avantajı sağlamanın ötesinde ekonomik bir amacı vardır (Bankman, 2000:9). Mükelleflerin agresif vergi planlaması motivasyonu ile gerçekleştirmiş oldukları işlemler vergiden muafiyet veya görece daha avantajlı bir durum tesis ettiği için gerçekleştirilen işlemlerin ekonomik özü hiç bulunmamakta veya çok az bulunmaktadır.

Küreselleşmenin beraberinde getirdiği ekonomik liberalizasyon ile birlikte malların, sermayenin, bireylerin ve hizmetlerin serbest dolaşımı uluslararası alanda rekabeti artırmıştır. Devletler serbest dolaşımdaki malları, sermayeyi, hizmetleri ve bireyleri cezbetmek maksadıyla vergi sistemlerinde mükellef lehine bazı düzenlemeler yapmak suretiyle maliyet unsuru olarak görülen vergi yükünü azaltarak ticari platformlarını yatırım için cazip hale getirmeye çalışmaktadırlar. Ancak mükellef lehine yapılan bu düzenlemeler, diğer devletlerin düzenlemeleri göz önünde bulundurulmadan yapıldığında, uluslararası alanda vergisel uyumsuzluklar meydana gelebilmektedir. Vergiyi bir maliyet unsuru olarak gören mükellefler vergi yüklerini asgariye indirmek için ülkelerin vergi mevzuatları arasında oluşan bu uyumsuzlukları özel hukuk biçimleri kullanarak şeklen hukuka uygun ama ekonomik öz barındırmayan işlemlerle kötüye kullanılabilir (Gülgün, 2015:133). Vergi matrahını aşındırarak vergi gelirlerini azaltan ve hukuka uygun olduğundan tespiti zor olan bu işlemler ülkelerin vergi mevzuatları açısından çözülmesi elzem olan problemlerdir.

Ekonomik yaklaşım şunu öngörmektedir; vergi normları değerlendirilirken ve vergiyi doğuran olay tespit edilip nitelendirilirken şeklin ötesine geçilerek işlemlerin özünün ve ekonomik boyutu esas alınmalıdır (Akkaya, 2016:34).

Ekonomik öz prensibinin öne çıkardığı temel kural, işlemlerin vergiye dair sonuçları tespit edilirken, mükelleflerin tercihlerine göre şekillenen hukuki görünüşlerinden ziyade ekonomik sonuçlarına göre değerlendirilmeleri gerektiğidir (Akçaoğlu, 2012:173). Mükellefçe yapılan işlemlerin vergisel amaçları yanı sıra ekonomik bir maksat barındırması gerekmektedir. Eğer işlem vergisel bir amaç dışında ekonomik bir kazanıma sahip değil ise bu işlemin sağladığı vergisel avantajlar kabul görmeyecektir. Böylelikle mahkemeler yasaların lafzına ve mükelleflerin gayesine bakmadan işlemin gerçek mahiyetini ortaya koyabileceklerdir (Bankman, 2000:9-12).

Mükelleflerin vergi sonuçları doğuran işlemleri arasında ticaretin doğal akışı içerisinde olağan olanlar ile yalnızca vergi planlaması amaçlayan işlemleri birbirinden ayırmak hususunda yargı birimlerince geliştirilmiş, başta ekonomik öz (economic substance), özün biçime önceliği (substance-over-form), sahte işlem (sham-transaction) ve ticari maksat (business purpose) benzeri doktrinler kullanılmaktadır. Bu doktrinler vergi kanunları uygulanırken, bir işlemin vergiden kaçınmak veya vergi yükünü azaltmanın ötesinde gerçek bir ticari maksadın bulunması gereğini, işlemin ekonomik özü ile hukuki şekli farklılık gösterdiğinde, esas alınacak olanın ekonomik öz olduğuna dikkat çekmektedir (Çevik, 2013:151-152).

Ekonomik öz problemine dair kendisini hissettiren bazı uluslararası iş birlikleri bulunmaktadır. Avrupa Birliği Komisyonu’nun bu kapsamda 2012 yılında yayımladığı tavsiye kararlarında ülkelere ulusal mevzuatlarında yer alan işlemlerin, eylemlerin, operasyonların, anlaşmaların ve taahhütlerin vergiden kaçınma saikiyle yapıp yapılmadığını tespit etmek için “ekonomik öz” doktrinini esas alan düzenlemeler yapmaları hususunda şu tavsiyeyi vermektedir (Çevik, 2013:152-153);

Vergi kaçırma amacıyla gerçekleştirilen veya vergisel bir fayda oluşturan yapay işlemler yok sayılmalıdır. Ulusal vergi otoriteleri vergileme sürecinde bu tür işlemlere ve bu işlemlerin ekonomik özüne referansla yaklaşmalıdır.”

Söz konusu işlemlerin yapay olup olmadığının tespit edilmesinde değerlendirme ölçütü şu şekilde önerilmektedir (European Commision, 2012b: madde 4.4);

- Söz konusu işlemin, iş idaresinin olağan akışına aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesi
- İşlem veya işlem dizisinin birbirini dengeleyen veya iptal eden öğeler barındırması

- Bir işlemi teşkil eden aşamaların hukuki şeklinin bütünüyle söz konusu işlemin yasal özü ile uyumlu olmaması
- Kayda değer vergi avantajı sağlayacak sonuçları olacak işlemin mükellefçe üstlenilen riski veya işlemin nakit akışını aksettirmemesi

1.2.1.3. Mevzuat Hükümleri Arasındaki Uyumsuzluğun Kullanılması

Her devlet egemenlik ilkesi gereğince hiçbir yabancı unsurun tesirinde kalmadan kendi ülke hudutlarında vergiye dair hususları bir mevzuat çerçevesinde düzenler. Bu itibarla, bir ülkede vergiye konu olabilecek bir şey, diğer bir ülkede vergiye konu edilmeyebilir. Aynı şekilde benzer vergi konusuna uygulanacak vergi oranları da uluslararası değişiklik arz edebilir. Yine bir vergi konusuna belli bir ülkede uygulanan muafiyet veya istisnanın kapsamı darken başka bir ülkede bu kapsam daha geniş olabilecektir (Gülgün, 2015:140-141). Bu duruma ülkeler arasında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da dâhil olması uluslararası “vergi mevzuatlarının uyumsuzluğu” sorun alanını iyice genişletmektedir.

ÇUŞ, ticari faaliyette bulundukları ülkeler arasındaki farklı vergi uygulamalarını ve ÇVÖA’ndaki boşlukları ustaca kullanarak vergi yüklerinin temelini oluşturan matrahlarını aşındırmaya başlamış ve kazançlarını vergisel avantajlar sağlayacak biçimde faaliyette bulundukları bir ülkeden avantaj sağlayacakları başka bir ülkeye aktarma fırsatları yakalamışlardır (Adanur, 2015:173). Bu durum agresif vergi planlamasının yaygınlaşmasına neden olmuştur.

Agresif vergi planlaması birkaç nedenden dolayı ülkelerin gittikçe büyüyen bir problemi olmaya başlamıştır. Bu nedenlerden bir tanesi; değişiklik gösteren ulusal vergi sistemleri ve aynı şekilde çifte vergilendirme anlaşmaları arasındaki uyumsuzluk ve boşlukların mükelleflerce lehe uygulanmaları, bir diğeri agresif vergi planlamasına yönelen mükelleflere karşı yerel mevzuat hükümlerinin yetersiz kalması ve bunun maliye krizlerine yol açmasıdır. (Acinöroğlu, 2013:193)

1.2.2. Matrah Aşınması

Matrah aşınması, vergi rejimindeki bir takım yasal boşlukların ve/veya idarenin gerçekleştirmiş olduğu vergi harcamalarının, vergi hasılatında meydana getirdiği

azalmayı ifade eder. Yani vergi hasılatında meydana gelen azalmanın bir önceki adımı, toplam matrahta oluşan daralmadır. Dolayısıyla vergi hasılatındaki azalmayı kapsamlı bir şekilde incelemek için dikkatleri matrahtaki daralmaya yoğunlaştırmak gerekecektir.

Mevcut vergi potansiyelinin en etkin şekilde değerlendirilebilmesi için, verginin hem yasal düzenleme esnasında hem de uygulama aşamasında temel vergi ilkelerine uygun bir yapıda olması gerekmektedir. Başka bir deyişle vergi yasaları hazırlanırken indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamaların isabetli ve gerektiği ölçüde tespit edilmesi vergi tarifelerinin arzulan oranlarda düzenlenmesini sağlar. Aşırı indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları vergi sistemini yıpratır, vergi potansiyeli ile vergi gelirleri arasında dengesizlikler oluşturarak, vergi yapısında dikey ve yatay vergi eşitliğini bozucu etkiler meydana getirir (Akdoğan, 1999:74). Ortaya çıkan matrah aşınması, arzulan vergi hasılatına ulaşılabilmesi için yüksek vergi tarifelerinin uygulanmasını zorunlu kılar (Eker, 2009:203).

1.2.3. BEPS Kavramı

Matrah aşındırması yoluyla kar aktarımı olgusunu ifade eden BEPS, İngilizce karşılığı olan “Base Erosion and Profit Shifting” ifadesinin baş harflerinden oluşarak uluslararası mali literatüre girmiş bir kavramdır. Daha çok, neoliberal iktisat politikalarının güç kazanmasıyla birbirlerinden farklı uluslararası mali mevzuatlar ve ÇVÖA’nın uygulandığı geniş bir coğrafyada ÇUŞ vasıtasıyla dolaşan sermayenin bu farklılıkları lehe çevirerek neden oldukları ulusal matrah aşınmasını ifade etmek için kullanılır.

1.2.4. BEPS’in Matrah Aşınmasından Farkı

Matrah aşınması kavramı, BEPS kavramından daha geniş bir alanı kapsar. Yukarıda da belirttiğimiz üzere BEPS, uluslararası maliye literatüründe karşımıza çıkan bir kavramdır. Matrah aşınmasını ifade eder, ancak uluslararası vergi işlemleri sonucunda ortaya çıktığı için matrah aşınması olgusunun bir kısmını oluşturur. Mesela vergi harcamaları, matrah aşınmasının bir nedenidir, fakat bu aşınma ilgili ülkenin vergi gelirlerindeki erozyonu ifade eder. BEPS ise farklı uluslararası mali mevzuat hükümlerinin ÇUŞ tarafından lehe uygulanabilecek fırsatları değerlendirilerek farklı ülkelerin vergi gelirlerini erozyona uğratan bir durumu ifade eder. Yani BEPS birden fazla ülke arasında geçen ve vergiye konu işlemlerin neden olduğu vergi erozyonunun ifadesidir.

1.2.5. Meşruiyet Hususu

Yasaları ihlal etmeyen vergi planlaması genel olarak meşru kabul edilmektedir. Ancak mükelleflerin kullandıkları vergi planlama teknikleri ekonomi, ticaret, finans ve teknolojiye yaşanan küresel değişimlerle birlikte daha kompleks bir hale gelmiştir. Sermaye ve ticaret bakımından küresel düzeyde yaşanan serbestleşme dünya ekonomisine bir ivme kazandırmakla birlikte mükelleflere vergi yüklerini azaltmak yönünde yeni fırsat setleri de sunmuştur. Artık mükellefler vergi yüklerini asgariye indirmek için kazançlarını vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere aktarmak, yeni ve hibrit finansal enstrümanlar kullanmak, suni işlemler ve yapılar oluşturmak gibi yeni ve karmaşık teknikler kullanmaya başlamışlardır. Bu tip uygulamalarla mükellefler yasaları ihlal etmeden yasal eksiklik ve boşlukları suiistimal ederek vergi yüklerini azaltmaktadırlar. Bu tür uygulamalar kullanılırken yasalar ihlal edilmemekte ancak yasaların niyetinin ötesine geçilmektedir (Çevik, 2013:148-149).

Yasalar karşısında vergi kaçırmanın durumu net olmasına rağmen vergiden kaçınmanın meşru olanı ile olmayanı ayırımını yapmak oldukça zordur. Meşru vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki ayırımı netleştirebilecek bir rehber de bulunmamaktadır (Finnerty, 2005:54). Vogel'in bu noktada bir ayırma kıstası var. Buna göre; bir vergi planlaması vergi sistemi içerisinde adalet ilkesinin sürdürülebilmesi açısından müsamaha edilmeyecek bir noktaya geldiğinde “vergi planlaması” ve “agresif vergi planlaması” ayırımına gelinmiştir (Vogel, 1997:116-117).

Vergiye karşı “vergi kaçırma” ve “vergiden kaçınma” şeklindeki direnme biçimleri hukuka uygunluk ve hukuka aykırılık yönleri ile birbirlerinden ayrılmakta ise de kimi durumlarda bu kriterler kesin bir ifadeyle belirleyici olamamaktadır. Böyle durumlarda aykırılık kriteri, mükellefin bir vergi sisteminde veya vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan faydalanarak işlemlerini yasaların lafzına uygun ancak ekonomik özden yoksun olarak gerçekleştirildiğinde ortaya çıkmaktadır (OECD, 2011:1).

Sübjektif bir kavram olan vergiden kaçınma (tax avoidance)’nın meşruiyeti, vergi yasaları, yasa benzeri düzenlemeler ve vergi idaresinin yorumuna göre değişmektedir. Bir ülkede vergiden kaçınma olarak değerlendirilen bazı işlemler, başka bir ülkede meşru olarak değerlendirilmeyebilir (Roy, 2007:140). Buradaki belirsizliği kaldıracak olan merci mahkemeler olacaktır.

1.2.6. BEPS ile Sonuçlanacak Matrah Aşındıran Faktörler

Vergi hasılatında meydana gelen azalmanın bir önceki adımı, toplam matrahta oluşan daralmadır. Dolayısıyla vergi hasılatındaki azalmayı kapsamlı bir şekilde incelemek için dikkatleri matrahtaki daralmaya yoğunlaştırmak gerekecektir.

1.2.6.1. Yerel Mevzuatlardaki Boşluklar ve Yetersizlikler

Yerel mevzuatlar arasındaki uyumsuzlar ve boşlukları kullanarak karın hiç vergilendirilmediği veya daha az vergilendirilmesi için ekonomik faaliyetlerin hiç olmadığı veya az olduğu yerlere suni işlemler ile aktarılması kuşkusuz BEPS kavramını ortaya çıkaran ve maliye literatürüne sokan uygulamadır.

Adil olmayan ve günün gereklerine adapte olamamış vergi sistemleri BEPS fırsatları veren asimetrik mali yapılar olarak ekonomik altyapıları ile işletme faaliyetlerinin örtüşmediği ve ulusal vergi tabanlarının aşınmasına neden olan finansal yapıların beslenme alanlarına dönüşecektir.

1.2.6.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları

Birbirleri ile bütünleşmiş ülke ekonomilerinin oluşturduğu küresel ekonomik düzen, ulus devletlerin mali mevzuatlarını küresel ekonomiden azami faydayı elde edecek şekilde yapılandırmalarına neden olmuştur (Ercan, 2020:169). Söz konusu ülkeler küresel vergi rekabeti içerisinde kendilerine yer edinebilmek için sermaye çekmeye yönelik vergi erteleme imkânı sunan ve zararlı vergi rekabetine neden olan politikalar yürütmektedirler.

ÇUŞ'lerin bu politikaların hâkim olduğu ekonomilerde yaygın olarak kullandıkları agresif vergi planlaması tekniklerinden bir tanesine konu olan “kontrol edilen yabancı kurum kazançları” (KEYKK); yüksek vergi oranlarına tabi olacak kazançların suni olarak düşük vergi oranlarının uygulandığı bu tip ülkelere aktarılmasıdır. Bu uygulamanın en bilinen gerçekleştirilme şekli; düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkede, hissesi mukim şirketçe kontrol edilen bir şirket kurmak ve karın dağıtımını bu kuruluş aracılığı ile gerçekleştirerek en azından ana ülkede tarh edilen vergiyi ötelemek veya ertelemektir. Düşük vergi oranlarının uygulandığı söz konusu yabancı ülkedeki şirket ana ülke mukimi olmadığından ve ayrı bir şirket olarak değerlendirileceğinden ana ülkedeki ortaklara yani hisse sahibi şirkete kar dağıtımını yapmadığı müddetçe verginin konusu olmayacaktır.

Burada ertelemenin maksadı ertelenmiş verginin güncel değer hesaplamalarına bağlı olacaktır ancak kar paylaşımı gerçekleştirildiğinde dahi birçok ülkenin dış kaynaklı kazançlara yönelik yurtdışında ödenen vergiler için sağlanan mahsup fırsatlarından da yararlanılacaktır (Çevik, 2013:180).

1.2.6.3. Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması, bir şirketin “maksimum kazanç” hedefine ulaşmaya yönelik en önemli hamlesi olan “minimum vergiyi ödemek” için doğrudan veya dolaylı ilişkili kişiler arasında gerçekleştirdiği mal veya hizmet aktarımında uyguladığı fiyatlandırma stratejisidir. Şirket için bir fiyatlandırma stratejisi olan bu kavram idare için bir vergi güvenlik müessesini ifade eder.

Transfer fiyatlandırması kavramını bir vergi güvenlik müessesesi olarak algılamamızı sağlayan kavram ise “örtülü kazanç dağıtımı”dır. Örtülü kazanç dağıtımı ise, şirket karının vergi matrahına dâhil olmadan tarhiyattan önce şirket dışına çıkarılmasını ifade etmektedir. Kazancın vergilendirilmesinden sonra kar dağıtımı gerçekleştiğinde ortaklara düşen kar payları üzerinden tahsil edilen gelir vergisi, kurumun kazancı üzerindeki vergi yükünü artıracaktır. Bu durumdan kurtulmak için şirketler kazançlarının vergilendirilmesinden itibaren ortaklarına kar dağıtımını yapmayıp yasal yollar dâhilinde kurumlar vergisini aşındırmak suretiyle ortaklar lehine aktarması durumunda “örtülü kazanç” meydana gelecektir. Dolayısıyla idare açısından transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç aktarımını engellemeye hizmet eden bir “vergi güvenlik müessesesi” olarak kabul edilir (Şakar, 2008:191). Zira vergi güvenliğinin amacı; gerçek ve tüzel kişilerin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım satım işlemlerinden elde ettikleri gelirlerin gerçeği yansıtarak eksiksiz ve doğru bir biçimde beyanını sağlamak ve bu gelirin transfer fiyatlandırması kullanılarak matrah dışına çıkarılmasını önlemektir (Kara ve Can, 2017:18).

Transfer fiyatlandırmasına yönelik temel yapı taşları niteliğindeki ilk düzenlemeler birçok grup şirketi bünyesinde barındıran ABD tarafından yapılmıştır. Geri kalan tüm ülkeler ve kuruluşlar ABD’nin yapmış oldukları düzenlemeleri model almışlardır (Aktaş, 2006:26). ABD’nin bu konuda öncülük yapmasının en önemli nedeni, vergi gelirlerinin önemli bir kısmını bu şirketler üzerinden elde ediyor olmasıdır.

Transfer fiyatlandırması uygulamaları ekonomide kapitalizm yönünde küreselleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan ÇUŞ'ın ihtiyaç duydukları bir olgu oluşturmaktadır. Bu mefhumun oluşturduğu vergisel düzensizlikleri gidermeye çalışan “emsallere uygunluk ilekesi” 1934 yılından itibaren 20. Yüzyılın en dikkat çekici ekonomisi olan ABD’nde federal gelir vergisi mevzuatında yerini almıştır. Avrupa’da ise özellikle OECD’nin yayınlamış olduğu ilkelerde 1970’lerden itibaren yerini almaya başlamış olmakla birlikte, genel geçerliğe OECD’nin 1995 yılında güncelleyip yayımlamış olduğu ilkelerde kavuşmuştur. Yani uzun süreden beri hem ABD’nin hem OECD’nin hem de gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin benimsediği bir uluslararası vergileme ilkesi olarak benimsenmektedir (www.nazaligundem.com).

Transfer fiyatlandırması, grup şirketlerin bağlı birimleri arasında gerçekleşen işlemlerde kullanılması ekonomik bir gerekliliktir. Buna karşılık “yapay transfer fiyatlandırması” ise grup şirketin konsolide vergi yüklerini asgariye indirmek maksadıyla başvurdukları yasal olmayan bir uygulamadır. Zira bu uygulama basiretli bir tacir gibi hareket etmek zorunda olan tüzel kişiliği haiz şirketlerin vergi matrahını erozyona uğratarak ülkeleri vergi gelirinden mahrum bıraktıklarının net bir kanıtıdır (Seven, 2016:112-113). Transfer fiyatlandırması meselesini mali idarelerin takibe almasına ve araştırmasına neden olan etken de bu uygulamanın vergi açısından yanıltıcı maksatlarla kullanılması olmuştur (Beylik, 2004:113).

Transfer fiyatlandırmasının vergi açısından yanıltıcı maksatlar ile kullanılması demek, grup şirketlerin bağlı birimleri arasında gerçekleşen işlemlerde kullanılan fiyatın emsal işlemlerde kullanılan fiyattan farklı olması demektir. Yani bağlı birimler arasında bir karın, zararın veya menfaatin emsallere uygun olmayan fiyatlar üzerinden transferi söz konusudur. Şirketleri transfer fiyatlandırması uygulamaları hususundaki ilk motivasyonu hiç kuşkusuz vergidir. Bu konuda ABD’de 179 şirket üzerinde gerçekleştirilen bir araştırmanın sonuçları bunu kanıtlar niteliktedir. Bu araştırmaya göre uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarının en önemli üç amacı şu şekilde ortaya konulmuştur (Cravens, 1997:127);

Birinci amaç: Vergi yükü ve ilgili amaçları yönetmek (%28)

İkinci amaç: Rekabet koşullarını sürdürmek (%17)

Üçüncü amaç: Adil performans değerlemesini ilerletmek (%11)

Ancak vergi uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarının tek amacı değildir. Transfer fiyatlandırmasının başka bir stratejisi de iç yönetim ve uluslararası maksatlarla alakalıdır.

1.2.6.4. Hibrit Enstrümanlar

Hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri agresif vergi planlaması hususunda ÇUŞ'ın en önemli matrah aşındırma fırsatlarından biridir ve BEPS Eylem Planı bu duruma yol açan uyumsuzlukların giderilmesi için bir aksiyonunda buna odaklanmıştır.

Hibrit enstrümanlar uluslararası ekonomik faaliyetlerden elde edilen geliri ilgili ülkelerin mali mevzuatlardaki boşluklardan yararlanarak gerçekleştirilen vergi arbitrajları ile (indirim, çifte indirim, dolaylı indirim vb.) efektif vergi oranlarını düşürmeye olanak sağlayan araç veya kuruluşlardır.

Hibrit enstrümanlar aracılığı ile sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin, muhatap ülkelerin mali mevzuatları tarafından farklı şekillerde nitelendirilmesi ÇUŞ'ın birçok gelirinin vergi dışı kalmasına, ulusal vergi tabanlarının aşınmasına, vergide adalet ve şeffaflık ilkelerinin zedelenmesine ve dolayısıyla devlet hazinelerinin büyük kayıplara uğramasına neden olmaktadır (Önal, 2019:153). Sermayenin lehine gerçekleşen bu matrah erozyonu ülkelerin vergi politikalarını ve vergi gelirlerini oluşturan kaynakların bileşenlerini özellikle emeğin aleyhinde yeniden yapılandırılmasına neden olacaktır.

1.2.6.5. Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması ve Paravan Şirketler

Küreselleşmenin ekonomik sınırları ortadan kaldırması ve üretim faktörleri sahiplerinin vergi açısından daha avantajlı ülkelere yayılma stratejisi uluslararası vergi rekabetinin gitgide artmasına sebep olmuştur. Düşük vergi oranları uygulayan veya hiç uygulamayan “vergi cenneti” ülkelerin kazanç kapısı haline gelen ÇUŞ'lar bu ülkelerde düşük fonksiyonlu birimler (tabela şirketleri) oluşturarak yeniden yapılanmışlardır. Söz konusu şirketler transfer fiyatlandırmasını kullanarak karlarını bu ülkelere kaydırmakta ve vergi yüklerini asgariye indirmektedir. Bu yeni yapılanma şirketlerin kazançlı ünitelerinin kazançlarını zarar eden ünitelere aktarımını kolaylaştırdığı gibi, iflas etmiş şirketlerin oluşturduğu geçmiş yıllar zararlarından istifade etmek ve en az vergiyi ödemek için bu şirketleri uhdelerine dâhil ettikleri de görülmektedir.

1.2.6.6. Örtülü Kazanç ve Ana Ülke Kazançlarının Sıyırılması

Grup şirket yapılarında ana şirket, başka ülkelerde var olan veya suni olarak oluşturdukları bağlı şirketlere kazanç aktarımı yaparak kaynak ülke matrahlarının aşındırılmasını sağlarlar. Ana şirket bunu genelde bağlı şirketlere faiz, gayrimaddi hak bedelleri veya ücret şeklinde vergiden indirilebilir suni ödemeler şeklinde gerçekleştirir. Böylelikle ana ülkedeki vergiye tabi olan gelir azalır ve gelirin çoğu suni yollarla vergi oranlarının düşük olduğu ülkedeki ilişkili yapılara aktarılır (Çevik, 2015:2013:162)

Karşılıklı edimlerin dengeli olmadığı alım, satım, imalat, inşaat ve kiralama ilişkilerinde, emsallerine göre yüksek veya düşük faiz ve komisyon ödemelerinin gerçekleştiği borçlanma ilişkilerinde, emsallerine göre yüksek royalti bedellerinin ödendiği gayrimaddi hak ilişkilerinde örtülü kazanç dağıtımı unsurları aranabilir.

Bu dağıtımın en yaygın biçimi borçlanmadır. Şirketlerin finansman ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için iki seçenekleri vardır. Birincisi sermaye artırımına gitmek ikincisi ise borçlanmadır. Sermaye artırımına olanağı her zaman olmadığından, bilhassa kısa vadeli finansman ihtiyaçlarını gidermek için borçlanma cihetine gidilmektedir. Şirketlerin en bilinen borçlanma yolu da banka kredisi kullanmaktır. Ancak alınacak kredi karşılığında bir teminat gösterilememesi veya kredi limiti gibi nedenlerle bankadan borçlanma gerçekleştirilemeyebilir. Sermaye bankadan borçlanma yoluyla yapılamadığı takdirde en iyi yol ortaklardan veya ortaklardan borç almaktır (Kızılot, 1998:16). “Thin capitalization” veya “hidden capitalization” olarak adlandırılan “örtülü sermaye” kavramı şirket ortaklarının ya da ilişkili kişilerin bağımlı şirkete koyması gereken sermayenin (Kızılot, 2002:48) ortaklardan alınmış borç gibi gösterilerek bunun karşılığında faiz ödemesi ve bu faizlerin gider olarak matrahtan düşürülerek ortaya çıkan farkı gelir olarak elde etme biçimidir (Pazarçeviren ve Aygen, 2005:99). Yani ortakların şirkete sermaye koyup muhtemel kar elde etmek yerine, borç vererek garanti faiz geliri sağlayan bir metottur.

Ortak veya ortaklar örtülü olarak şirkete yatırdıkları sermaye sayesinde bir yandan faiz geliri kazanırken diğer yandan da örtülü olarak konulan sermaye ile yasal sermayenin birlikte kullanılması ile elde edilen konsolide kurum kazancının bir bölümünün vergilendirilmeden ortaklara aktarılmasını sağlamaktadır. Sermaye şirketleri böylelikle kazançlarının haksız yere vergi dışı kalmasını sağlamaktadır (Coşkun, 2015:8).

Örtülü sermaye muvazaalı bir işlemdir. Görünürdeki işlem borçlanmadır ancak gerçek işlem sermaye tahsisidir (Duman, 1996:129). Örtülü sermaye müessesesi bu muvazaa yoluyla matrah aşındırmayı hedefleyen işlemlerin önüne geçmek maksadıyla oluşturulmuş önemli bir güvenlik müessesesidir (Sezgin, 2014:620).

Sermaye koymanın düzenli bir gelir getirme ihtimalinin olmaması hatta zararın da söz konusu olması, iflas durumunda konulan sermayenin geri alınamaması, dağıtılan kar paylarının matrahtan indirilememesi, buna karşılık verilen borcun geri alınabilmesi, şirketin kar veya zarar edip etmediğine bakmaksızın ortakların faiz geliri elde etmeleri, ödenen faizlerin matrahtan indirilebilmesi (Soydan, 1995:295) ortakları bu yola iten en önemli nedenlerdir.

1.3. Uluslararası Vergi Rejiminde Vergi Planlamasına Yönelik Düzenlemeler

Küreselleşme, vergi kaçırma veya vergiden kaçınmaya yönelik birçok uygulamayı beraberinde getirdiği için ülkelerin vergi matrahlarının önemli ölçüde aşınmasına neden olmuştur. Sermayenin sınır ötesi hareketlerinin artması, elektronik ticaretin yaygınlaşması, uluslararası şirketlerin içinde bulundukları grup üyeleri arasında mal ve hizmet fiyatlandırması uygulamalarının artması ve kompleks bir hale gelen vergi idarelerinin kontrolü altındaki matrahların önemli ölçüde aşınmasına neden olmaktadır. Uluslararası vergilendirme karşısında şirketlerin bu tutumlarının gelecekte daha çok artacağı tahmin edilmekte ve mali idarelerin dikkati bu alana çekilmek istenmektedir (Ağbal, 2001:78).

Özellikle gelişmekte olan ülkeler üretim faktörlerinin süregiden hareketliliği içerisinde bir yandan uluslararası sermaye yatırımlarından daha fazla pay almaya çabalarken bir yandan da ulusal sermayelerini muhafaza etme arzuları “zararlı vergi rekabeti” ve “vergi cennetleri” olgusunu ortaya çıkarmıştır. Bu iki kavram özellikle kaynak ülkelerin vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasının ve uluslararası vergi rejiminin dönüşümünün nedeni haline gelmiştir. Ulusal ekonomiler bu çatışma içerisinde matrah aşındırıcı vergi planlaması araçlarını etkisiz hale getirebilmek için vergi sistemlerine bir takım vergi güvenlik önlemleri eklemekte ve mevcut güvenlik önlemlerini gözden geçirmektedirler.

1.3.1. Uluslararası İş Birliği ve Bilgi Paylaşımı

II. Dünya Savaşı'nın ardından uluslararası ticaretin hem genişlemesi hem de hacminin artmasıyla ortaya çıkan çifte vergileme sorununu önlemek için yapılan ikili anlaşmalar, her ne kadar uluslararası vergi yönetişiminin temel mekanizması haline gelse de, 1990'larla birlikte başlayan, uluslararası ekonomilerde, finansal yapılarda ve ulusal mali sistemlerde yaşanan büyük değişimler ve küreselleşmenin yoğun etkisi zamanın vergi sorunlarını çözmede ikili anlaşmaları sınırlı girişimler haline getirmiştir (Çevik, 2013:131).

Vergi idarelerinin dar mükelleflere veya yurtdışında gelir elde eden tam mükelleflere ulusal vergi yasalarını uygulayabilmeleri, vergiyi doğuran sınır ötesi işlemlere ait bilgilere erişilebilmelerine bağlıdır. Ancak sınırların ötesindeki vergiye dair bilgiler (extraterritorial tax information), doğrudan erişilebilir bilgiler değildir. Dolayısıyla devletler çok uluslu ve mobilize sermaye ile emek hareketliliğine iç hukuk hükümlerini uygulayabilmeleri için, vergi idarelerinin diğer idareler ile iş birliği oluşturması, uluslararası kuruluşlar ve ağlar için ortak çalışmalar yürütmesi elzem hale gelmektedir (Ateş, 2015:666-667). Yani ülkelerin sadece kendi mali egemenlik alanını kontrol ederek matrah aşındırmaya engel olması mümkün olmadığı için, mükellefini bütün ekonomilerde takip edebilme kabiliyetine ulaşması gerekmektedir.

Siyasal ve ekonomik ilişkilerin meydana getirdiği uluslararası kuruluşlar, ülkelerin mali ve ekonomik işleyişlerini etkileyen düzenlemeler önermekte veya uygulamaktadır. Ekonomik entegrasyon sonucunda oluşan örgütler, belirlenen ilkeler ve amaçlar doğrultusunda vergilendirmeye ilişkin önemli kararlar almaktadırlar. Söz konusu bu kararlar, genelde üye ülkeler arasında serbest ticareti, sermaye hareketlerini ve karşılıklı iş bölümünü engelleyen unsurların ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır (Pehlivan ve Öz, 2015:23).

Şeffaflık geliştirilirken, uluslararası müesseseler ilk olarak çift taraflı bilgi değişim anlaşmalarına odaklanmışlardı. Ancak bu anlaşmaların çift taraflı yapısının yalnızca tarafları bağlaması, şeffaflığın gelişmesine katkısı oldukça sınırlı olmuştur. Çift taraflı anlaşmaların yalnızca taraf ülkeleri ilgilendirmesi, söz konusu anlaşmaların tarafı olmayan vergi cennetlerini matrah aşındırma hususunda ÇUŞ nezdinde daha cazip hale getirmiştir. Bu durum uluslararası vergi hukukunda şeffaflığı büyük bir ihtiyaç haline

getirmiştir (Çamurcu, 2017:241). Şeffaflığın arttırılması ile birlikte vergi cennetleri etkinliklerini büyük ölçüde yitireceklerdir.

Günümüz tecrübesinde şu açıktır ki; küreselleşmenin ve sürekli gelişen teknolojinin ortaya çıkardığı yeni ekonomi mecrasında, şirketlerin hibrit işlemlerle, bireylerin pasif portföy yatırımlarıyla gerçekleştirdikleri sınır ötesi işlemleri, bir vergi idaresinin vergileme kabiliyeti dahilinde tutabilmesi, uluslararası iş birlikleri olmadığı sürece pek de mümkün görünmemektedir. Şirketlerin faaliyetleri genel olarak bir yasa evreninde gerçekleştiği için bireysel yatırımlara göre daha fazla kontrol altında tutulabilmektedir. Dolayısıyla uluslararası iş birliği ve bilgi paylaşımı bireysel matrah aşındırma karşısında daha da elzem bir ihtiyaç olacaktır.

Bilgi değişimi, çok taraflı, düzenli ve otomatik bir sistem haline gelmedikçe vergi kaçırmaı engellemenin işlevi yetersiz kalacaktır (Çevik, 2015:179).

Ülkeler uluslararası seviyede mütakabiliyet esasına dayalı olarak bilgi paylaşımı sağlayabilmek maksadıyla değişik metodlar kullanmaktadır. Bunlardan ilki, en yaygın ve en önemlisi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Zira çifte vergilendirme sorununu çözebilmek için sorunun doğası gereği idareler arası iş birliği elzemdir (Aktuğ ve Öz, 2021:124).

Uluslararası vergisel idari iş birliği girişimlerinin (transnational tax administration cooperation) ilki 1843'te Belçika ve Fransa arasında yapılan çift taraflı vergi anlaşmasıdır. Bilgi değişimine yönelik olan bu anlaşma, mülkiyete dair bilgi ve belgelerin vergisel maksatlarla tapu daireleri arasında değişimine ilişkindir. Ancak vergiye dair uluslararası bilgi mübadelesinin yaygın yasal desteğini çifte vergilendirme anlaşmalarında benimsenen hükümler oluşturmaktadır (Ateş, 2015:669).

1990'lardan itibaren matrah aşınımına neden olan zararlı vergi uygulamalarını azaltmaya yönelik düşünceler, özellikle 2008 küresel krizden sonra OECD ve ABD'nin attığı daha somut adımlara dönüşmüştür.

OECD'nin zararlı vergi uygulamalarına karşı 1996 yılında Bakanlar Konseyi'nin almış olduğu kararla 1998 yılında Mali İşler Komitesi'nin hazırladığı “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Konu” isimli raporunun ardından bu mücadelenin en önemli adımı BEPS Eylem Planı ile gelmiştir. Özün önceliği ilkesi çerçevesinde hazırlanan, “Şeffaflık ve

Özün Önceliği Dikkate Alınarak Zararlı Vergi Uygulamaları ile Mücadele” isimli 5. Aksiyonun nihai raporu 2015 yılında yayımlanmıştır.

BEPS Eylem Planı’nın 5. aksiyonunun nihai raporu, şeffaflığın artırılması maksadıyla tercihli rejimlerdeki idari kararları “zorunlu ve spontane bilgi değişimi” kapsamına almış, bilgi değişimi ile ilgili kararların çerçevesini net bir şekilde çizmiş ve idari kararların nasıl alınması ve uygulanmasına ilişkin rehberlik etmek maksadıyla “en iyi uygulamalar” taslağını geliştirmiştir (Çamurcu, 2017:232).

1998 yılında yayımlanan rapor zararlı vergi uygulamalarını üç temel sahada ele almıştır. Bunlar; OECD ülkeleri arasındaki tercihli vergi rejimleri, vergi cennetleri ve OECD bünyesinde yer almayan ülkelerdir. 1998’te yayımlanan bu raporun arkasından 2000-2006 yılları arasında yayımlanan dört ilerleme raporu takip etmiştir. Bu ilerleme raporları genel olarak zararlı vergi uygulamaları ve tercihli rejimlerin zararlı yönlerini bertaraf etmeye odaklanmıştır (Çamurcu, 2017:231-232).

OECD’nin zararlı vergi rekabeti ve vergi kaçakçılığı ile mücadele çalışmalarının temel görevlendirmeleri G20 toplantıları ile yapılmaktadır. Bu istikâmette 2009’da OECD “Vergi Amaçlı Küresel Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Forumu” (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) teşkil edilmiştir. Bu forumun amacı; ülkeleri vergiye yönelik bilgi paylaşımı konusunda daha şeffaf hale getirmek ve bunun işlerliğini denetlemektir. Forum bu amaçla bütün ülkeleri denetlemekte ve hazırladığı raporları oylamaya sunmaktadır. Eğer ülkeler bu denetleme ile vergiye dair bilgilerin paylaşımı konusunda yeterli görülmezler ise zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak görülürler (www.kpmg.com).

Uluslararası vergilemede, tek taraflı, çift taraflı ve çok taraflı enstrümanlar ile bilgi değişimi yapılmakta ve bununla ilgili küresel bir standart oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Otomatik bilgi değişimi (automatic exchange of information) mükelleflerin kazançlarına dair temettü, faiz, maaş gibi bazı bilgilerin kaynak ülkeden İkâmetgâh ülkesine sistematik ve periyodik olarak paylaşılmasını ifade eder. Vergiye dair bilgilerin paylaşılmasında otomatik bilgi değişimi yetkili bir makamın başka bir yetkili makamdan belirli bir bilgiyi istendiği “talep üzerine bilgi değişimi” (exchange of information on request) ve idareler arasında talebe gerek kalmaksızın gerçekleştirilen “kendiliğinden bilgi değişimi”

(spontaneous exchange of information) ile birlikte geleneksel bilgi değişiminin üç çeşidinden bir tanesidir (Ateş, 2015:667-668).

Bilgi değişimi hususunda ABD'nin 2010 yılında yasalaştırdığı ve sadece ABD'yi değil tüm finans kuruluşlarını da etkilediğı önemli bir gelişme yaşanmıştır. Kısa adı FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) olan bu yasa “Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası” ABD mükelleflerinin off-shore hesaplarının yanı sıra diğer finansal araçlar ile vergi kaçırmalarını engellemek için yürürlüğe konulmuştur (Kahrıman ve Tepekule, 2014:86).

Uluslararası vergilemede bugünün bakış açısına yakın (çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı konuları ile ilgili) ilk iş birliği çalışmaları 1920'lerde Milletler Cemiyeti bünyesinde gerçekleştirilmiş (Öner, 2008:1-2), 2. Dünya Savaşı'nın ardından Milletler Cemiyeti bu çalışmalara son verince uluslararası vergilendirme konusu OECD tarafından yürütölmeye başlanmıştır (Aktuğ ve Öz, 2021:125). OECD 1971 yılından itibaren uluslararası vergilemede bilgi değişimini en önemli konulardan biri haline getirmiştir (Öner, 2008:1-2).

Günümüzde 3000'i aşkın çifte vergilendirme anlaşmasına modellik eden OECD ve BM modellerinin 26. maddesi bilgi değişimi talep ve koşullarına tahsis edilmiştir. Bu modellerin temelleri Milletler Cemiyeti'nin 1921'de başlayan çalışmalarına dayanmaktadır. 1926 ve 1927 yıllarında Milletler Cemiyeti dört model anlaşma hazırlamıştır. Bu model anlaşmalardan bir tanesi ÇVÖA'ndan farklı olarak “Vergilendirme Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”dir. 2. Dünya Savaşı'ndan sonra OECD idari yardımlaşmayı ayrı bir statüde düzenleyen anlaşma modelini ÇVÖA hükümleri ile melezleyen bir yaklaşımı benimsemiştir. OECD model anlaşmasının 26. maddesi bu bakış açısına uygun olarak idareler arası bilgi değişimine atfedilmiştir. Buraya kadar otomatik bilgi değişimine ilişkin bir düzenleme yoktur. 1970'lerden itibaren yaşanan gelişmelerle birlikte OECD modelinde talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimi açık bir şekilde seslendirilmeye başlanmıştır (Ateş, 2015:669-670).

OECD Model Vergi Anlaşması'nda vergilendirme haklarının büyük ölçüde İkâmetgâh ülkesi lehine hazırlanmış olması birçoğı gelişmekte olan kaynak ülkenin bu duruma reaksiyon göstermesine neden olmuştur. Çünkü tasarruf-yatırım aralığı artan bu ülkeler

bir yandan ekonomilerine yabancı sermaye çekmek isterken diğer yandan kendi mali egemenlik alanlarında gerçekleşen ekonomik işlemlerden yeterli ölçüde vergi geliri elde edememektedirler. OECD Model Vergi Anlaşması'nı kendi lehlerinde bulmayan GOÜ'nün kaygılarını gidermek adına BM yeni bir model vergi anlaşması dizayn etmiştir. Söz konusu model anlaşma OECD modeli ile benzerlikler göstermekle birlikte, kaynak ülkelerinin vergilendirme yetkilerini genişleten hükümlere sahiptir (Aktuğ ve Öz, 2021:125-126).

En temel dinamiği teknoloji olan küreselleşme, her ne kadar mükelleflere matrah aşındırma olanakları sunsa da idarelere de mükelleflere ait vergisel bilgilere ulaşma fırsatı vermiştir.

Otomatik bilgi değişimi sistemi, kaynak ülkeden elde edilen bilgiler ile İkâmetgâh ülkesine sunulan bilgilerin doğruluğunu karşılaştırmak suretiyle mükelleflerin yurt dışı kazançlarını doğru bir şekilde beyan edip etmediğinin tespitini sağlıyor. Otomatik bilgi değişimi uluslararası vergi iş birliği kapsamında uzun süredir var olmakla beraber off-shore kaynaklı matrah aşınmasının önüne geçmek maksadıyla yeni uluslararası standart haline gelmiştir (Ateş, 2015:668).

1.3.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kuralları

Günümüzde bazı ülkeler entegre olmuş küresel ekonomiden maksimum faydayı elde etmek için zararlı vergi rekabeti olgusu içerisinde vergi erteleme fırsatı sunan politika ve uygulamalara başvurabilmektedirler. Böylesi durumların geri kalan ülkelerin vergilendirme kapasitelerini olumsuz yönde etkilememesi için bazı vergi güvenlik tedbirleri alınmaktadır. Gelir çeşitlerinin net miktarları üzerinden vergiye tabi tutulmasını güvence altına alan vergi güvenlik müesseselerinden biri de “kontrol edilen yabancı kurum kazançları” düzenlenmesidir (Gedik, 2014:85).

II. Dünya Savaşı'nın ardından uluslararası ticaretin hem genişlemesi hem de hacminin artmasıyla ortaya çıkan çifte vergileme sorununu önlemek için yapılan ikili anlaşmalar, her ne kadar uluslararası vergi yönetişiminin temel mekanizması haline gelse de, 1990'larla birlikte başlayan, uluslararası ekonomilerde, finansal yapılarda ve ulusal mali sistemlerde yaşanan büyük değişimler ve küreselleşmenin yoğun etkisi zamanın vergi

sorunlarını çözmeye ikili anlaşmaları sınırlı girişimler haline getirmiştir (Çevik, 2013:131).

Bazı ülkeler küresel vergi rekabeti içerisinde kendilerine yer edinebilmek için dış kaynaklı sermaye çekmeye yönelik vergi erteleme olanağı sunan ve zararlı vergi rekabetine sebep olan politikalar yürütmektedirler. ÇUŞ'lerin yaygın olarak kullandıkları vergi planlaması tekniklerinden bir tanesi; yüksek vergi oranlarına tabi olacak kazançların suni olarak düşük vergi oranlarının uygulandığı bu tip ülkelere aktarılmasıdır. Bu uygulamanın en bilinen gerçekleştirilme şekli; düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkede, hissesi mukim şirketin kontrol ettiği bir şirket kurmak ve kar dağıtımını bu şirkette gerçekleştirerek en azından ana ülkede ödenecek vergiyi ötelemek veya ertelemektir. Düşük vergi oranlarının uygulandığı söz konusu yabancı ülkedeki kurum ana ülke mukimi olmadığından ve farklı bir kurum olarak değerlendirileceğinden ana ülkedeki hissedarlara kar dağıtımını yapmadığı müddetçe vergi konusu oluşmayacaktır. Bu erteleme amacını ertelenmiş verginin güncel değerinin hesaplamalarına bağlı olacaktır ancak kar bölüşümü gerçekleştiğinde dahi birçok ülkenin dış kaynaklı kazançlara yönelik yurtdışında ödenen vergilere uygulanan mahsup fırsatlarından da faydalanılacaktır (Çevik, 2013:180).

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına yönelik düzenlemeler, vergi cennetlerinde veya imtiyazlı vergi rejimlerinin uygulandığı ülkelerdeki yabancı şirketlerin, mükellefin ikamet ülkesindeki vergiden kaçınması veya ödeyeceği verginin ertelenmesi maksadıyla kullanılmasının engellenmesi için (Gedik, 2012:2) ve transfer fiyatlandırması gibi yöntemlerin vergi cenneti niteliğindeki ülkeler ile mücadelede yetersiz kalmasından dolayı söz konusu zararlı vergi rekabeti uygulamalarını önlemeye yönelik bir vergi güvenlik müessesesi olarak geliştirilmiştir (Öz, 2006:3).

Cenkeri'nin Braehler'den aktardığına göre; kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına yönelik düzenlemeler, bir ülkede mukim vergi mükelleflerinin, yurtdışında faaliyet gösteren ve büyük ölçüde kontrolleri altındaki işletmeleri ile alakalı olmakla beraber, söz konusu kuralların amacı; ödenecek vergiyi ertelemek ve/veya ödenecek vergiden kaçınmak maksadıyla, kazancın başka bir ülkede faaliyet gösteren şirketlere kaydırılmasına engel olmaktır. Bu noktada idareler kontrol edilen yabancı kurum kazançları kuralları ile başka ülkelerdeki bağlı şirketlerin dağıtılmamış karlarını, ilgili

şirketin hissedarlarının mukim oldukları ülkede, ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesini öngörmektedir (Cenkeri, 2011:77).

Konuyla ilgili olarak Dünya'nın dikkatini ilk olarak Başkan Kennedy döneminde Amerika Birleşik Devletleri çekmiştir. II. Dünya Savaşı sonrasında artan vergi oranlarının daha sonra azalmaması ve vergi cennetlerinin artan cazibesi yüksek ulusal vergi oranlarından kaçmak isteyen ABD'li şirketlerin kazançlarını ülke dışında tutmalarına neden olmuştur (www.treasury.gov) . Kennedy yönetimi 1962 yılında, “Subpart F” olarak da anılan ve vergi cennetleri enstrümanı ile vergi ertelemeyi sınırlandırmaya odaklı kontrol edilen yabancı kurum mevzuatını (Controlled Foreign Company, CFC) uygulamaya koymuştur (Schmidt, 2016:89).

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına yönelik yapılan düzenlemeler ülke uygulamaları bakımından farklılıklar gösterse de amaç, etki ve sonuç bakımından benzerlik gösterirler. Bu bağlamda ikametgâh ülkesinde bulunan gerçek veya tüzel kişi hissedarların doğrudan veya dolaylı olarak kontrol ettikleri yabancı bağlı işletmelerin vergi cenneti veya imtiyazlı vergi rejimi uygulayan bir ülkede faaliyet gösteriyor olması halinde kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri kapsamına dâhil edilmektedirler. Bu süreci takiben hissedar(lar) ile kurum arasındaki ilişki, düzenlemeler çerçevesinde tespit edilir ve söz konusu yabancı kurum kar dağıtımını yapmamış bile olsa hissedar(lar) tarafından gelir elde edilmiş sayılarak vergilemeye tabi tutulur.

KEYK'na yönelik düzenlemelerin ülkeler arasında farklılıklar göstermesi, hangi durumlarda yabancı şirketin kontrol edilmiş sayılacağı, yalnızca vergi cennetlerinin mi yoksa bütün ülkelerdeki işlemlerin mi dâhil edildiği, yurtdışı gelirin nasıl hesaplandığı, gerçek ticari faaliyetlerin nasıl istisna edildiği yani aktif ve pasif gelirlerin ayrılıp ayrılmadığı ve gerçek kişi hisse sahiplerinin dâhil edilip edilmediği gibi özelliklerden kaynaklanmaktadır (Çevik, 2013:181).

KEYK kurallarının düzenlenmesi bilgi değişim anlaşmaları ve uluslararası etkileşim olmaksızın zararlı vergi rekabetini önlemeye yetecek değildir. Yerel vergi mevzuatlarına bu önlemi dâhil eden ülkeler ÇVÖA akdetmeleri, OECD'nin “zararlı vergi rekabeti” projelerine taraf olmaları, ABD-FATCA (The Foreign Account Tax Compliance Act- Yabancı Hesapların Vergi Uyumunu Yasası), OECD BEPS Eylem Planı ve ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive- Vergiden Kaçınma Karşısı Direktif) kapsamındaki tedbirleri

benimsemeleri ve lazım olduğunda yerel mevzuat düzenlemelerini bu doğrultuda dizayn etmeleri gerekecektir (Ercan, 2020:188-189).

1.3.3. Örtülü Sermaye Kuralları

Kazancı, vergi oranlarının yüksek olduğu bir ülkeden düşük olduğu bir ülkeye kaydırmanın en yaygın metodu, vergi oranlarının yüksek olduğu ülkede daha fazla borçlanıp, düşük olduğu ülkede ise daha az borçlanmak olacaktır. Bu tip bir borç yapısı grup şirketin genel borç riskini ve getirisini değiştirmeden sadece uluslararası mevzuat farklılıklarını kullanarak efektif vergi oranlarını azaltmalarını sağlamaktadır (Gravelle, 2022:12)

Birçok ülkede mukim ana şirketin, yerleşik olmayan yavru şirkete ödediği faiz matrahtan indirilebilmekte, üstelik yerleşik olmayan şirketin bulunduğu devletin faizlerin vergilendirilmesi hususunda lehe düzenlemeler getirmiş olması ve hatta hiç vergilendirmemesi söz konusu olabilir (Soydan, 1995:296). Diğer yandan mukim şirketçe ödenen temettüler matrahtan düşülecek bir gider olarak kabul edilmediği gibi hem KV'ne hem de GV'ne tabi tutularak iki aşamada vergilendirilir. Vergi sistemlerinin birçoğu gelir ve kurumlar vergisini kısmen ya da tamamen birleştirerek mükelleflere gelir vergisi öderken, ödenmiş kurumlar vergisini kısmen veya tamamen indirme imkânı sunar (Arnold ve McIntyre, 2002:84).

Bu durumda mukim bir şirket tarafından yerleşik olmayanlara faiz ödemekle temettü ödemek arasında vergi sonuçları açısından ciddi farklılıklar ortaya çıkacaktır. Gerçekleştirilen işlemler sonucu mukim bir şirket olarak yerleşik olmayan kişiye faiz ödendiği takdirde bu geliri elde eden kişi düşük kaynak vergisine tabi olacak, faiz ödemesi yapan mukim şirket ise bunu matrahtan indirilebilir bir unsur olarak değerlendirebilecektir. Buna karşılık temettü ödemesi yapıldığı takdirde temettü gelirini elde eden kişi hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisine tabi olacak ve bu durum karı dağıtan mukim şirket için matrahtan indirilebilir bir unsur olarak değerlendirilemeyecektir. Bu durum vergi yüklerini hafifletme motivasyonu ile hareket eden şirketleri, sermaye ile finanse etme yerine borçlanma ile finanse etme yoluna itecektir. Hatta ortaklara kâr payı dağıtmak yerine faiz ödeyip bir de bunu matrahtan düşmek için ortada gerçek bir borçlanma olmadığı halde suni borçlanma işlemleri bile gerçekleştirebileceklerdir. Bu durum aşırı faiz ödeyerek matrahın önemli ölçüde

aşındırılması suiistimalini önlemek isteyen ülkelerin “örtülü sermaye kuralları” geliştirmelerine neden olmuştur (Çevik, 2013:184-185).

1.3.4. Transfer Fiyatlandırmasının Düzenlenmesi: Emsallerine Uygunluk İlkesi ve Formüler Paylaştırma

Uluslararası mali literatürde sıkça rastlanılan ve uluslararası vergi ilişkilerinde son derece önemli olan “transfer pricing” kavramı Türkçede “transfer fiyatlandırması” olarak karşılık bulur. Kavramın ifade ettiği şey; bir şirketin kendisi ile ilişkili alt şirket, ana şirket ya da şubeleri ile gerçekleştirdiği mal ve hizmet ile gayri maddi hak transferlerinde uyguladığı fiyattır.

Aynı teşekkül bünyesinde olan bir alt ünitenin diğer alt üniteye sattığı mal veya hizmet için uygulanan fiyat olan transfer fiyatı, satışı gerçekleştiren alt birim için bir gelir iken, satın alan alt birim için ise bir maliyettir. Dolayısıyla gerçekleştirilen işlem esnasında uygulanan fiyat, söz konusu işlemin gerçekleşmesinde payı olan tüm alt ünitelerin faaliyet karını ve dolayısıyla ünite idarelerinin performans değerlemesini ve ünitelerin faaliyet gösterdiği ülkelerin vergi gelirlerine direkt olarak tesir etmektedir. Görüldüğü gibi transfer fiyatlandırması şirketlerin vergi matrahları üzerinde ciddi bir tesiri vardır. Dolayısıyla ülkelerin transfer fiyatlandırması kullanarak örtülü kazanç dağıtımını engellemek için farklı vergi güvenlik mekanizmaları kurma cihetine gitmişlerdir (Seven, 2015:112).

ÇUŞ’lerin farklı ülkelerde faaliyet gösteren ve kendileri ile ilintili olan birimleri ile karşılıklı mal ve hizmet alım satımı gerçekleştirmeleri son derece doğaldır. Ancak bu ilişkide doğal kabul edilmeyecek olan durum belirlenen fiyatın serbest piyasa fiyatı ile emsal olmamasıdır. Zira kimi işletmeler yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmelerine rayiç fiyatların üzerinde bir fiyatla satış yapmak veya onlardan piyasa fiyatlarının altında bir fiyatla alım yapmak matrahın aşındırılmasına neden olmaktadır. Şirketlerin bağlı işletmeleri ile gerçekleştirdikleri böyle bir transfer fiyatlandırması politikası, devletler ve ÇUŞ’ler arasında önemli problemlerin meydana gelmesine neden olmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2015:137).

ÇUŞ’lerin ilişkili şirketler ile kendi aralarında oluşturdukları stratejik fiyatlandırmanın piyasa şartlarında oluşacak fiyatı yansıtacak biçimde emsallerine uygunluk ilkesi

çerçevesinde doğru bir şekilde belirlenmesi, matrah aşınmasına engel olmak bakımından oldukça önemlidir (Ferhatoğlu, 2013:148). Zira ÇUŞ'lerin ilişkili şirketleri ile gerçekleştirdikleri sınır aşan işlemlerinde toplam vergi yükünü minimuma indirecek bir şekilde transfer fiyatlarını manipüle etmeleri (Çevik, 2015:187) matrahın kontrol edilememesine ve aşınmasına neden olacaktır.



.

2. BÖLÜM: OECD’NİN MATRAH AŞINDIRMA YOLUYLA KAZANÇ AKTARIMI EYLEM PLANI (BEPS ACTION PLAN) VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI MEVZUATIMIZA YANSIMALARI

2.1. OECD BEPS Eylem Planı

OECD Mali İşler Komitesi Temmuz 2013’te “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Eylem Planı”’nı duyurmuş ve Eylül 2013’te St. Petersburg’da gerçekleştirilen G-20 zirvesinde katılımcı ülkelerin dikkatine sunulmuş, Kasım 2015’te Antalya’da düzenlenen G-20 Liderler Zirvesinde kabul edilmesi ile birlikte ardından uygulama aşamasına geçilmiştir. Bu Eylem Planı, matrahın aşındırılması ve karın aktarılması hususunda atılması gereken adımları ve bu adımların uygulanması için tarihler belirlemekte ve söz konusu adımların uygulanmasında ihtiyaç duyulan kaynaklara ve yöntemlere işaret etmektedir (Biçer ve Erginay, 2015:55).

Cari açıkları artan ve ekonomik büyümeleri yavaşlayan ülkeler ÇUŞ’in ekonomik faaliyetleri ile ekonomik altyapılarının bağdaşmasını istemektedirler. BEPS Eylem Planı mücadelesini hiçbir ekonomik altyapısı olmayıp sadece vergisel avantajlar elde etmek maksadıyla kurulan finansal kuruluşlara karşı oluşturmuştur. Bu yönüyle söz konusu Eylem Planı’nın tanımı OECD tarafından şöyle yapılmaktadır¹²; “BEPS Eylem Planı, uluslararası vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzlukların ve boşlukların yarattığı fırsatlardan istifade ederek karın hiç vergilendirilmemesi veya daha az vergilendirilmesi için ekonomik faaliyetlerin hiç olmadığı veya az olduğu yerlere suni yollarla aktarılmasını engellemeye yönelik vergi planlama stratejileridir.”

OECD, BEPS Eylem Planı ile G-20 ülkelerinin de siyasi desteğini alarak uluslararası vergi iş birliğini geliştirmeye, mevcut uluslararası mevzuat uyumsuzluklarından kaynaklanan boşlukların giderilmesine yönelik son zamanların en kapsamlı küresel projesini hayata geçirmiş oldu (Kara ve Öz, 2016:172). OECD ve G-20 ülkelerinin projeye sahip çıkması ve beraber sürdürmesi 14 gelişmekte olan ülkenin değişik

¹² <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (E.T. 02/03/2022)

organizasyonlar vasıtasıyla direkt olarak katılımı, bununla birlikte 60 gelişmekte olan ülkenin Asya, Afrika ve Avrasya'nın bölgesel ağları üzerinden (dolaylı) katılımı BEPS ile mücadelede küresel ölçekte gösterilen önemi göstermektedir. BEPS Eylem Planı'nın uluslararası vergi rejiminde yeni bir dönemi başlatacak devrimsel yenilikler getireceği ve uluslararası vergi iklimini büyük ölçüde değiştireceği (Diclehan, 2016:152), bununla birlikte iş dünyasına da yatırım ve büyüme maksatlı ihtiyaç duydukları öngörülebilirlik ve netliği sağlayacağı düşünülmektedir (Erdem, 2018:73).

1920'lerden başlayarak ÇUŞ'lerin faaliyet gösterdikleri her iki ülkede de vergilendirilmesini önlemeye ilişkin çifte vergilemeyi (double taxation) önlemek için uygulamaya konulan önlemler maalesef bu şirketler tarafından çifte vergilememe (double non-taxation) yani her iki ülkede de vergi dışı kalma enstrümanı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla bu Eylem Planı, bu problemin çözülmesi ve ÇUŞ'lerin vergilerini adil ve doğru bir biçimde ödemesini sağlamayı hedeflemektedir (Erdem, 2018:73).

BEPS Eylem Planı, içerik, katılım ve sonuçları itibarıyla vergi hukuk tarihinde uluslararası düzeyde yürütülen en önemli projelerden biri olarak, mal ve hizmet sunumu açısından sınırları olmayan bir dünyada ilişkili oldukları ülkelerin vergi sistemleri dışında kalarak yüksek karlar sağlayan ÇUŞ'in yarattıkları, elektronik ticaret ve dijital ekonomi kaynaklı sorunların önemine dikkat çekmektedir (Erdem, 2018:72).

BEPS eylem planları hukuki bir bağlayıcılığı olmayan ancak planda yer alan asgari standartlar BEPS ile mücadele projesine dahil olan bütün ülkelerin riayet etmeyi taahhüt ettiği standartlardır. Söz konusu asgari standartları uygulamayan bir ülkenin olması bile şirketlerce açık bir kapı gibi düşünülebileceğinden BEPS ile mücadeleyi güçsüzleştirerek Eylem Planı'nın amacına ulaşamamasına neden olabilecektir (Diclehan, 2016:152).

2.1.1. BEPS Eylem Planı'nın Aşamaları

OECD BEPS Eylem Planı üç ana aşamadan oluşmuştur. Birinci aşamada uluslararası vergi hukuku alanında matrah aşındırılması ve kar aktarımı konusunda yaşanan sorunların ana konular itibarıyla tespiti ve çözüm önerilerini belirlemeye yönelik eşit bir zeminde geniş katılımlı çalışmalar yapılarak her bir eylem bazında raporlar hazırlanmıştır. Planın ikinci aşamasında ortak çalışmada öne sürülen önlemlerin ve çıktılarının hayata

geçirilmesidir. Son aşaması ise bu prosesin belirli normlar dahilinde müştereken uygulanmasını sağlayacak şekilde gözetim (monitoring) ve denetimdir. (Erdem, 2018:76-77);

2.1.2. BEPS Eylem Planı'nın Temel Felsefesi

BEPS, ÇUŞ kârlarının suni yollarla, hiçbir ekonomik faaliyetin gerçekleştirilmediği veya sınırlı ölçüde gerçekleştirildiği, düşük vergi oranlarının uygulandığı veya hiç uygulanmadığı ekonomilere kaydırılabilmesi maksadıyla, farklı ülkelerin vergi mevzuatları arasındaki asimetriyi istismar ederek geliştirilen vergi planlama stratejileridir.

Kârı doğuran ekonomik faaliyet veya katma değer hangi mali egemenlik sahasında meydana geldiğini belirleyerek orada vergilendirilebilmesi için ülkelerin, matrah aşındırma probleminin oluşturduğu ortak dili kullanarak BEPS'e dayalı gelir kayıplarını sona erdirmektir.

Daha adil ve günün gereklerine daha çok adapte olabilmüş bir vergi sistemi yaratmak için ortaya konulan BEPS Eylem Planı, uluslararası vergileme sisteminin yeniden planlanması açısından önemlidir.

Eylem Planı, sürece katılan ülkeleri BEPS olgusuyla mücadele etmelerini sağlayacak ulusal ve uluslararası enstrümanlarla donatmakta olup, plana ait tedbirlerin yürürlüğe konulmasını, uygulanmasını ve denetlenmesini içerir (Gedik, 2020:46).

Ülkelerin iç hukukunun bir kısmını oluşturan yerel vergi mevzuatlarının küreselleşen şirketler ve dijitalleşen ekonomiler ile aynı hızda değişmemesi, vergilendirme konusunda uluslararası asimetrik farklar yaratarak ÇUŞ'lerin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmuştur. BEPS Eylem Planı, küresel anlamda bir yol çizmek suretiyle vergi yükünün yerel şirketler ile gerçek kişi mükellefler aleyhine paylaştırılmasını engelleyerek adil ve eşit bir vergi dağıtım sistemine ÇUŞ'i dâhil etmeyi hedeflemektedir (Erdem, 2013:72-73).

2.1.3. BEPS Eylem Planı'nın Hukuki ve Demokratik Pozisyonu

“Yumuşak hukuk” (soft law) kavramı pozitif olmayan, dolayısıyla yargısal ve bağlayıcı olmayan yasal ilkeleri ifade etmek için kullanılır. Uluslararası ticarete kullanılan çeşitli

hukuk araçları, uluslararası bir sivil toplum kuruluşunun resmi bir açıklaması, model anlaşmalar ve sözleşmeler yumuşak hukuk araçları olarak kabul edilirler (Gabriel, 2009:110). Yumuşak hukuk ilkeleri pozitif hukuk ilkeleri olarak başlamazlar. Yani bir devletin pozitif hukukunun bir parçası değildirler. Diğer bir ifade ile “de lege ferande”¹³ (olması gereken hukuk) olarak tanımlanabilirler. Ancak söz konusu ilkeler, muhatabı olan devletlerce genellik ve tutarlılık içerisinde uygulanmaya başladıklarında “sert hukuk” (hard law) haline gelerek bağlayıcı nitelik kazanmaları mümkündür. Yani “de lege lata” (yürürlükteki hukuk) haline gelebilirler (Babayev, 2020:110).

OECD’nin 1998 yılında başlattığı ve AB içerisinde de destek bulan haksız vergi rekabeti projesinin odak noktası, vergi cennetleri ve avantajlı vergi rejimleri uygulayan devletler olmuştur ve önlemler paketinin hedefinde ise iş birliğine yanaşmayan ülkeler vardı. O tarihlerde mesele, uluslararası hukuktaki hakkın kötüye kullanılması yasağı çerçevesinde, haksız rekabetçi devletlere karşı uluslararası hukuktan kaynaklanan yetkilerin kullanılmasıydı. OECD o dönemde “İşbirliğine Yanaşmayan Vergi Cennetleri Listesi” oluşturarak haksız vergi rekabetini ortadan kaldıracak şekilde iş birliği taahhüdünde bulunan ülkeleri listeden çıkarıyordu. İzleyen yıllarda süreç bilgi toplama ve şeffaflık üzerine yoğunlaşmaya başladı. Bu süreçte yaygın uygulama, çift taraflı bilgi değişimi anlaşmalarının akdedilmesi, banka sırlarının kalkması, yürürlükteki vergi anlaşmalarında bilgi değişimine yönelik maddelerin tekrar yazılması ve dolayısıyla önceki anlaşmalarda yer alan ilgili maddelerin güncellenmesi şeklideydi. Ancak, bilgi değişiminin gelirin vergi cennetlerinden geri dönüşü üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını ileri süren araştırmalar da vardır (Yaltı, 2018:178-184).

Süreç ister başarılı olsun ister başarısız olsun, OECD’nin 1998 yılında başlattığı ve AB içerisinde de destek bulan haksız vergi rekabeti projesinin bu son ayağı siyasi bir iradeyi temsil etmektedir. Şekil olarak yumuşak hukuk olsa bile OECD taleplerinin, üye olan ve olmayan devletlerin katı hukuk işlemleri ile (avantajlı rejim değişikliklerini içeren iç hukuk düzenlemeleri, uluslararası vergi anlaşmalarında değişiklikler ve çift taraflı bilgi

¹³ “*De lege ferenda*” düşünce, gelecekteki hukuku düşünme ve gelecekteki değişmelere bugün mevcut olan kurallarla cevap aramaktır. İnsanoğlunun hayatı, aklı, çevresi ve kullandığı araçlar değiştikçe ve geliştikçe hukuk da değişmek ve gelişmek zorundadır. Çünkü kuralları dondurmak mümkün değildir. **Akyol, Şener** (1995), Medeni Hukuka Giriş, ss. 19-21, “*de lege ferenda*” için hukuk biliminin hazırlıklarının olması tabiidir, hukuk biliminin bu hazırlığı gelecekteki kanunlar ve mevzuat içindir (**Germann, s.103**).

değişim anlaşmalarının akdedilmesi gibi) somutlaştırıldığı gözlemlenmektedir. Bu bakımdan haksız vergi rekabeti projesi, global ticaret-ulusal vergi çelişkisinden, global ticaret-çok taraflı ve tekdüze uluslararası standartlar sistemine geçişi ifade etmiştir (Yaltı, 2000:49).

Yumuşak hukuk ve sert hukuk (bağlayıcı hukuk) arasında şeklen bir farklılık varmış gibi görünmesine rağmen, kurala uyma noktasında tarafların konsensüsü ve kararlılığı bu iki hukuk kategorisinin temel yapılarının farklı olmadığını gösteriyor.

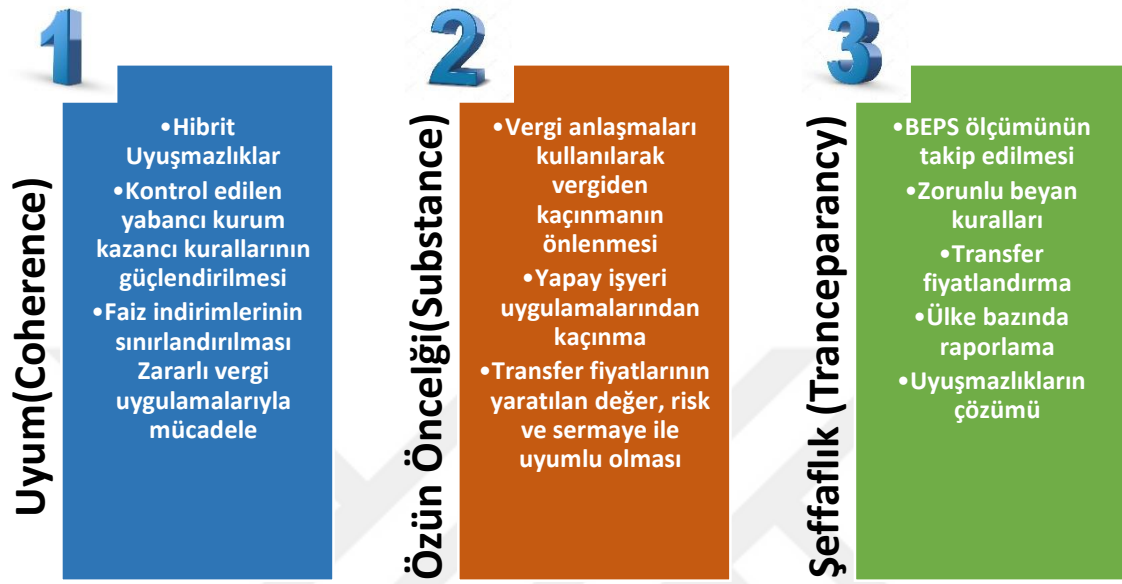
OECD BEPS Eylem Planı'nın çok taraflı anlaşmalar ve iç hukuk düzenlemeleri ile sert (bağlayıcı) hukuka dönüşmesi durumunu demokratik bir bakış açısıyla ele alırsak, uyulacak kararların kim tarafından alındığını ortaya koymamız gerekiyor.

Uluslararası hukukçular, bu şekildeki kuralların tek bir uluslararası aktör tarafından teşkil edilmediğini, aksine devlet ve devlet dışı aktörlerin yoğun etkileşimi ve çalışmaları sonucunda ortaya çıktığını belirterek, söz konusu kurallara uyumun meşruiyetini vurgulamaktadırlar. Uyum için, kuralın oluşumunda katılım ölçütüne vurgu yapan bu görüşler bir yönüyle doğru olsa bile, söz konusu kuralların ortaya çıkışında demokratik temsil eksikliğine vurgu yapmak da önemli olacaktır. Şöyle ki; BEPS Eylem Planı'nın tavsiyesi olan standartlar iç hukuk kurallarına dönüştürülmesi elbette ki parlamentolar vasıtasıyla olacaktır, ancak standartlar OECD bünyesinde devletlerin parlamento temsilcileri tarafından değil hükümet temsilcilerinin ortak görüşlerini ifade etmektedir. Yani kuralın oluşturulması sürecinde hiçbir devletin kanun koyucu temsilcileri yer almadığı için burada bir demokratik temsil eksikliği söz konusudur (Yaltı, 2018:191-192).

2.1.4. BEPS Eylem Planı'nın Temel İlkeleri ve Aksiyonları

BEPS Eylem Planı'nın üç ana hedefi vardır. İlki, uluslararası ekonomik faaliyetler sonucunda ortaya çıkan matrahın bu matrahı ortaya çıkmasını sağlayan ülkeler arasında en adil bir şekilde paylaşılmasını sağlamak. İkincisi, bilhassa vergi cennetlerinin ÇUŞ'i cezbetmek için oluşturdukları vergi sistemlerinin yarattığı asimetriyi sona erdirmek. Üçüncüsü, uluslararası vergi rejiminde serbestleşme ile birlikte beliren haksız vergi uygulamalarının engellenmesine yönelik mücadelenin kurallarını güncellemek (Owens, 2015:8).

BEPS Eylem Planı, bu üç temel hedefi gerçekleştirmek için, “uyum, özün önceliği ve şeffaflık” olmak üzere üç sacayağı üzerine konumlandırılmıştır. Şekil 1, Eylem Planı’nın aksiyonlarının bu üç temel amaca göre sınıflandırılmasını göstermektedir.



Şekil 1: BEPS Eylem Planı’nın Temel İlkeleri

Kaynak: Diclehan, 2016:152-153

2.1.4.1. Uyum

BEPS gibi bir maliye sorununun oluşmasının en önemli etkenlerden biri olan, ülkelerin vergi sistemlerindeki uyumsuzlukların iç hukuk düzenlemeleri ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu noktada, ülkelerin birbirleri ile uyumlu düzenlemeler yapması doğrultusunda uluslararası platformlarda kurallar belirlenmesi ve uygulanması büyük önem arzetmektedir. OECD BEPS Eylem Planı, tavsiyeleri ile farklı yargı bölgeleri arasındaki vergi uygulamalarındaki farklılıklardan kaynaklanan uyumsuzlukların önüne geçmeyi amaçlamaktadır (Önal, 2019: 166-167).

Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3 çalışmanın sınırlılıkları dışında kalan aksiyonlar hakkında kısa bilgiler vermek için OECD BEPS Eylem Planı’nın ilkelerine yönelik sınıflandırmaları yapılmak üzere tarafımdan hazırlanmıştır.

Tablo 1: OECD BEPS Eylem Planı Uyum İlkesine Yönelik Aksiyonları

Sırası	Konusu	Amacı ve Açıklaması
UYUM	Eylem 2	Hibrid Enstrümanların Düzenlenmesi Eylem Planının bu 2. Aksiyonu bir ülkede vergiye tabi olmayan bir gelirin başka bir ülkede indirim konusu yapılmasının ve başka bir ülkede ödenen verginin birden fazla mahsup edilmesinin önüne geçmeyi amaçlar.
	Eylem 3	Kontrol Edilen Yabancı Şirketler Kurallarının Güçlendirilmesi Agresif vergi planlaması yoluyla şirketlerin daha düşük vergi ödemek veya hiç ödememek için ilişkili kişiler üzerinden borçlanma, gayrimaddi hak transferleri ve diğer yollarla kazançlarını belirli ülkelere transfer edebilmelerine engel olmayı amaçlar
	Eylem 4	Faiz Harcamaları ve Diğer Finansal Ödemeler Kanalıyla Matrah Aşındırılmasının Sınırlandırılması Bu Eylem borçlanmayı güçlü bir vergi planlama aracı olarak nitelendirerek aşın faiz indirimi sağlama veya muafiyet, ertelenmiş gelir ve diğer mali ödemeleri finanse etmek için ilişkili taraf ve üçüncü taraf borçlarının kullanılması şeklinde, faiz giderlerini kullanarak matrah aşınmasını önleyici kuralları getirilmesini hedeflemektedir
	Eylem 5	Şeffaflık ve Esaslılık Temelinde Zararlı Vergi Uygulamalarına Karşı Önlemler Alınması Şeffaflık, agresif vergi planlaması ile mücadelede önemli bir unsur olarak görülmektedir. Vergi rekabeti sürecinde ülkelerin şeffaflığa aykırılık oluşturabilecek uygulamalara başvurdıkları sıklıkla gözlenmektedir. Şeffaf olmayan bir vergi rejimi vergi kaçırma ve vergiden kaçırma fırsatları sunmaktadır. Eylem 5'in Nihai Raporu ile üye ülkeler arasında mükelleflere özgü vergi uygulamalarının spontane ve zorunlu bir şekilde bilgi değişimine konu olmalarının kapsamlı bir çerçevesi çizilmiştir.

Kaynak: Diclehan, 2016:152-153

Tablo 1’de BEPS Eylem Planı’nun “uyum” ilkesine yönelik aksiyonları aktif veya pasif nitelikteki gelirlerin her hangi bir ülkede vergilendirilmemesine (çifte vergilendirilmeme), bir idarenin gider olarak kabul ettiği faiz gibi pasif nitelikli gelirlerin ödemeyi kabul eden ülkede gelir olarak vergilendirilmemesi veya vergiden istisna edilemesine, grup içerisinde yüksek vergi ödeme durumu olan bir şirkete yüksek maliyetlerle borç vermek suretiyle matrahın aşındırılmasına neden olan agresif vergi planlamalarını engellemeye yöneliktir.

2.1.4.2. Özün Önceliği

Özün önceliği (substance) veya diğer adıyla ekonomik öz (economic substance) doktrini, vergiyi doğuran işlemin ekonomik özü veya ticari bir amacı olmaması durumunda, işlemin vergi avantajı sağlamasına izin vermeyen bir ortak hukuk yargı doktrinidir

¹⁴(www.journalofaccountancy.com).

¹⁴ <https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/oct/201411106.html> (E.T. 23/06/202)

Özün önceliği doktrini, vergiyi doğuran olayın ticaretin olağan akışında bir işlem mi olduğu, yoksa agresif bir vergi planlaması amaçlı mı yapıldığı tespitinin zorluğu karşısında ABD yargısının geliştirdiği sahte işlem (sham-transaction) ve ticari amaç (business purpose) gibi bir dizi doktrinden biridir (Çevik, 2013:151). Özün önceliği doktrini, bir işlemin vergi yasalarının uygulanması bakımından geçerli olabilmesi için vergi yükünü azaltmanın dışında ekonomik bir amacının olması ve vergi etkisi dışında da bir etkisinin olması gerektiğine odaklanır¹⁵ (www.freemanlaw.com).

ABD yargısının geliştirdiği ve daha sonraları Avrupa Komisyonu'nun da üyelerine, ülkelerin ulusal mevzuatlarında işlemlerin, eylemlerin, operasyonların, anlaşmaların ve taahhütlerin vergiden kaçınma maksadıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemekte özün önceliği doktrinini esas alan düzenlemeler yapması gerektiğini tavsiye etmiştir (Çevik, 2013:152-153). BEPS Eylem Planı'nın da üzerine kurulu olduğu temellerden birinin, özün önceliği doktrini olduğunun deklare edilmesi gerek ulusal seviyede gerekse uluslararası örgütlerin bakış açısıyla agresif vergi planlamaları ve vergi anlaşmalarının suiistimalinde işlemlerin niteliğinin belirlenmesinde yaygın bir doktriner temel olarak gelişeceğine işaret etmektedir (Çevik, 2013:154).

¹⁵ <https://freemanlaw.com/what-is-economic-substance/> (E.T. 24/05/2021)

Tablo 2: OECD BEPS Eylem Planı Özün Önceliği İlkesine Yönelik Aksiyonları

Sırası	Konusu	Amacı ve Açıklaması
ÖZÜN ÖNCELİĞİ	Eylem 6 Anlaşmaların Suiistimalinin Önlenmesi	Eylem 6 Nihai Raporu, başta anlaşma alışverişi (treaty shopping) olmak üzere çifte verilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımının önlenmesine dair bir minimum standardı ve anlaşma suiistimalinin önlenmesi için koruma sağlayan yeni düzenlemeler içermektedir.
	Eylem 7 Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi	Bu eyleme ilişkin Nihai Rapor vergi anlaşmaları müzakerelerine temel teşkil etmek üzere OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5. maddesinde yer alan işyeri tanımındaki değişiklikleri kapsamaktadır. Bu değişiklikler ile düşük vergi oranları uygulayan ülkelerde suni işyerleri oluşturmak veya yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde işyeri oluşmasını engelleyerek matrah aşınmasının önüne geçilmek hedeflenmektedir.
	Eylem 8-10 Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Yaratılan Değer ile Uyumlu Olması	Bu Eylemin amacı grup şirketler arasındaki "gayrimaddi varlıklar"ın el değiştirmesi, risk unsurunun veya atıl sermayenin vergi planlaması maksadıyla dağıtılması yoluyla matrah aşınmasına neden olan fırsatları ortadan kaldırarak transfer fiyatlandırması işlemleri sonunda yaratılan değer ile vergilemenin uyumlu olmasını sağlamaktır.

Kaynak: Diclehan, 2016:152-153

BEPS Eylem Planı'nın "özün önceliği" ilkesine yönelik Tablo 2'de yer alan aksiyonları; vergiye konu olan gelirin ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği yani vergiye konu olan gelirin ortaya çıkması için gerekli fonksiyonları yürüten ve gerekli riskleri üstlenen işletmelerin faaliyet gösterdikleri vergi egemenlik alanında vergilendirilmesini amaçlıyor.

2.1.4.3. Şeffaflık

Vergide "şeffaflık", vergi kaçırma ve vergiden kaçınma girişimlerini asgariye indirmeye ilişkin bir norm oluşturup, bu normu taraflar arasında bir akite dönüştürerek otomatik bilgi değişimi doğrultusunda müşterek adımlar atmaya yönlendirmek için "bütün ülkeler" üzerinde tazyik oluşturmak şeklinde tanımlanabilir¹⁶ (www.ekonomist.com.tr).

Vergi mevzuatının şeffaf olması, yalnızca ülke içinde faaliyet gösteren işletmeler açısından değil, aynı zamanda diğer ülke vergi idareleri açısından da önemlidir. Vergi mevzuatının şeffaf olmaması nedeniyle özellikle vergi borcu doğuran işlemlerde gizlilik daha kolay tesis ediliyor. Ekonomik faaliyetlerin gizlilik içerisinde gerçekleştirilmesine

¹⁶ <https://www.ekonomist.com.tr/abdulkadir-kahraman/vergi-seffafligina-hazir-misiniz.html> (E.T. 04/04/2022)

olanak sağlayan bir vergi sisteminde vergi kaşakçılığı oldukça kolay olacaktır (Pehlivan ve Öz, 2015:123).

Şeffaflık, haksız vergi uygulamalarına kolaylık sağlayan önemli bir etken olarak OECD’nin uzun yıllardır üzerinde ciddi uğraşlar verdiği bir konu olmuştur. Bu konu uluslararası boyutta ilk defa 1996’da G7 zirvesinde görüşölmüş, ardından 2000 yılında vergi cennetleri listesi yayımlanmış ve şeffaflık ilkelerine uyum taahhüdünde bulunan ölkeler bu listeden çıkarılmış, ancak uzun bir süre düşük vergi uygulamalarını sürdürmüşlerdir. OECD, şeffaflık sorununa yönelik olarak 2009 yılında “Vergi Amaçlı Küresel Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Forumu (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)’nu oluşturmuştur. Forumun amacı; ölkelerin vergi hedefleri açısından bilgi paylaşma potansiyellerini denetlemek ve bütün üye ve üye olmayan ölkeleri vergisel açıdan daha şeffaf bir hale getirmektir¹⁷ (www.kpgm.com).

ABD’nin oluşturduğu ve son yılların en popüler ve kapsamlı otomatik bilgi değişim platformu olan “Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (FATCA) ile OECD BEPS Eylem Planı’nın 13. Aksiyonu kapsamında uygulamaya konulan ve ileride ayrıntıları ile üzerinde duracağımız “Ölke Bazlı Raporlama” (Country by Country Report-CbCR) nın otomatik değişimi, vergisel avantajları için tercih edilmiş offshore finans merkezlerine olan ilgiyi azaltmıştır (www.ekonomist.com.tr). Buradan hareketle şeffaflığın geliştirilmesi ile vergi cennetlerinin cazibesini yitireceğini tahmin etmek çok da zor gözökmemektedir.

Otomatik bilgi paylaşımının tatbiki uluslararası finans ve vergi rejiminin bütönlüğüne katkıda bulunacaktır. OECD’nin raporuna göre, ölkeler, otomatik bilgi paylaşımı çerçevesinde yapılan ilk bilgi değişimleri sonucunda bütçelenmemiş vergi hasılatında yaklaşık 80 milyar Euro tahsilat yapmıştır (www.vergidegundem.com).

¹⁷ <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-timur-cakmak.pdf> (E.T. 05/04/2022)

Tablo 3: OECD BEPS Eylem Planı Şeffaflık İlkesine Yönelik Aksiyonları

Sırası	Konusu	Amacı ve Açıklaması
Ş E F F A F L I K	Eylem 11	BEPS'e İlişkin Bilgilerin Toplanması Analiz Edilmesi ve Takibi BEPS probleminin mali etkilerini ölçmek için sağlıklı veri toplamak ve bunları analiz ederek ülkeler arasındaki yayılımını takip etmek Eylem Planı için önemli bir amaç olarak kabul edilmiştir.
	Eylem 12	Vergi Mükelleflerinin Agresif Vergi Yapıları ile İlgili Plan ve Bilgilerin Kamuya Açıklanması 12. Eylem Raporu, agresif vergi planları ve yapılarına ilişkin bilgi edinilebilmesine yönelik bir sistem kurulmasını hedefleyen ve en iyi uygulamalardan istifade edilerek hazırlanmış modüler bir taslak rehber sunmaktadır. Bu bir minimum standart değildir
	Eylem 13	Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonunun Yeniden İncelenmesi 13. Eylem transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülükleri yerine getirilirken karşılaşılan güçlükleri ve belirsizlikleri ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda OECD TFR'nin "Belgelendirme" ye ayırdığı "Beşinci Bölüm" tamamen silinmiş yerine üç aşamalı standartize yaklaşımı yansıtan yeni bölüm ve ekleri yazılmıştır.
	Eylem 14	İhtilaf Giderici Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi 14. Eylem OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25. maddesinde yer alan karşılıklı anlaşma usulünü daha verimli daha etkin çalışan basit ve şeffaf bir mekanizma haline getirerek ihtilafların zaman kaybetmeden hızlıca çözülmesini sağlamaya yöneliktir.

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

BEPS Eylem Planı'nın "şeffaflık" ilkesine yönelik Tablo 3'te gösterilen aksiyonları ÇUŞ'in agresif vergi planlarını, vergiyi doğuran işlemleri gerçekleşmeden önce bildirme ve transfer fiyatlandırmasında küresel ölçekte uyumlu bir bildirim mükellefiyetini içeriyor.

Tablo 4: OECD BEPS Eylem Planı Diğer Aksiyonları

Sırası	Konusu	Amacı ve Açıklaması
Eylem 1	Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi	Küreselleşmeye hız kazandıran dijitalleşme, dev şirketlerin gerçekleştirdikleri işlemlerde vergiye konu olabilecek ve matrah olarak kavranabilecek büyük bir kaynağın tarhiyat dışına çıkmasına olanak sağlamıştır. Büyük ekonomilere hükmeden ÇUŞ'in etki alanlarını giderek genişletmesi problemin daha da büyümesine neden olmuştur. Vergi yükünün adil paylaşımını olumsuz etkileyen bu durum OECD'nin önlemeye yönelik faaliyetlerinin öncelikli konusu olmuş ve BEPS Eylem Planı'nın ilk aksiyonu bu soruna odaklanmış durumdadır.
Eylem 15	Çok Taraflı Çözüm Üretim Mekanizmalarının Geliştirilmesi	Ortalama olarak üç bin civarında olan ÇVÖA'nın BEPS Eylem Planı çerçevesinden yeniden müzakere edilmesinden yaşanacak güçlük OECD'yi konuyu bütüncül bir şekilde ele almaya yönlendirmiştir. 15. Eylem BEPS Eylemlerine yönelik çalışmalar doğrultusunda alınan kararların uygulanması maksadıyla çift taraflı vergi anlaşmalarının bu yönde tadil edilebilmesi için çok taraflı bir araç geliştirilmesi öngörülmüştür.

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

2.2. OECD BEPS Eylem Planı'nın Doğrudan Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Aksiyonları

OECD BEPS Eylem Planı kapsamında OECD TFR'nin Eylem 8, 9, 10 ve 13 aracılığı ile güncellenmiştir. Eylem 8 gayrimaddi hakların grup şirketler arasında el değiştirmesi suretiyle vergi matrahının aşınmasına neden olan arbitraj fırsatlarını ortadan kaldırma maksadıyla gayrimaddi varlık kavramını net olarak ortaya koymuştur.

Eylem 9 “risklerin grup üyeleri arasındaki transferi” meselesini ve herhangi bir ekonomik faaliyeti olmayan ve sermaye olarak zengin işletmelerin sırf bu sermayelerini ilişkili kişilere kullandırmaları sayesinde yüksek kazanç elde etmelerine engellemeye yönelik düzenlemeler getirmiştir.

Eylem 13 transfer fiyatlandırması konusunda daha ayrıntılı dokümantasyon yükümlülükleri getirerek emsallere uygunluk prensibi çerçevesinde gerçekleştirilen değerlendirmelerin yeknesaklaşması için üç aşamalı bir dokümantasyon yapısı getirmiştir.

2.2.1. Eylem 8-10 Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Yaratılan Değer ile Uyumlu Olması

Uluslararası vergi mevzuatları arasındaki farklılıklar ve bunların yarattığı boşluklar nedeniyle vergilendirilmesi gereken bir verginin çifte vergilendirilmesi veya hiç

vergilendirilmemesi gibi durumların kaldırılmasını genel çerçeve olarak benimseyen BEPS Eylem Planı, gerçekleştirilen işlemlerin özü ile tahakkuk eden vergi arasındaki ilişkiyi doğru olarak saptamayı ve vergilemede şeffaflığın artırılmasını gaye edinmektedir.

BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile doğrudan ilgili olan aksiyonları 8., 9., 10. ve 13. eylemlerdir. İlk adımda 8. Eylem; gayri maddi varlık transferi, 9. Eylem; risk ve sermaye transferleri, 10. Eylem; diğer yüksek riskli işlemler ve 13. Eylem; transfer fiyatlandırması dokümantasyonu meseleleri hakkında iken sonrasında 8.,9. ve 10. Eylemler tek bir amacı hedeflediği için birleştirildi¹⁸ ve tek bir BEPS Final Raporu olarak yayımlandı.

Söz konusu eylemler, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin, transfer fiyatlandırması uygulamalarında matrah aşınmasına ve kar aktarımına sebep olan meselelere ilişkin kısımlarının güncellenmesine yönelik yeni bir bakış açısı getirmiştir. Zira eylemlerin amacı, transfer fiyatlandırması işlemlerinin, ortaya çıkan değer ile uyuşmasını sağlamak için TFR'ni güncellemeye yöneliktir. Bu bağlamda emsallerine uygunluk ilkesi çerçevesinde, değerlemesi güç gayrimaddi varlıkların uygun bir şekilde fiyatlandırılmasına yönelik yeni yaklaşımlar da dâhil olmak üzere mevcut standartları açıklığa kavuşturmak ve güçlendirmek istenmektedir.

Bu eylem planları ile transfer fiyatlandırmasına ilişkin; gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında aktarımı, riskin transferi ve sermayenin grup şirketler arasındaki dağılımı, transfer fiyatlandırması dokümantasyonuna getirilen ek yükümlülükler (Bulut, 2015:41) ile birlikte finansal işlemlerde emsallere uygunluk ilkesi gibi konular yeniden düzenlenmiştir (Yıldırım, 2016:13).

2.2.1.1. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Öne Çıkan Değişiklikler

OECD, BEPS Eylem Planı'nın 8-10 numaralı aksiyonları kapsamında yürütülen çalışmalar sonucunda hazırlanan “Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation”¹⁹ (Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratılmasıyla

¹⁸ <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-actions-8-10-transfer-pricing-financial-transactions-discussion-draft-2018.pdf> (E.T.: 10.01.2019)

¹⁹ <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-actions-8-10-transfer-pricing-financial-transactions-discussion-draft-2018.pdf> (E.T.: 10.01.2019)

Uyumlaştırılması) isimli raporu 5 Ekim 2015 tarihinde yayımlamıştır. Söz konusu rapor, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yer alan; emsallerine uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması metotları, grup içi hizmetler, gayrimaddi varlıklar, değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar ve maliyet katılım sözleşmeleri konularına yeni bir perspektif kazandırmıştır.

Eylem 8-10 kapsamında TFR'nin Emsallerine Uygunluk İlkesi (I. Bölüm), Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri (II. Bölüm), Gayrimaddi Varlıklar (VI. Bölüm), Maliyet Katkı Düzenlemeleri (VIII. Bölüm)'ne ilişkin düzenlemeler şu şekilde revize edilmiştir²⁰ (www.dengeakademi.com).

Transfer fiyatlandırması rehberinin 2017 baskısı, temelde OECD/G20 BEPS kapsamındaki değişikliklerin konsolidasyonunu yansıtmakta ve bu alandaki ilerlemeleri dikkate alarak önemli ölçüde güncellenmiştir. Yenilikler yalnızca bazı düzeltmelerden ibaret olmayıp, aynı zamanda birbirleri ile ekonomik ve kişisel ilişkileri olan oluşumlar arasındaki transfer fiyatlandırması ile ilgili kolay, anlaşılır ve yerinde tavsiyeler içermektedir (www.vergidosyasi.com)²¹.

OECD 2017 TFR'nde gayri maddi varlıkların tanımı netleştirilmiştir. Bu kapsamda gayri maddi varlıklar; fiziki veya finansal varlıklar dışında kalan varlıklar olarak tanımlanarak bunların bir şirket tarafından ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere kontrolü mümkün veya mülkiyete konu edilen varlıklar olduğu ifade edilmiştir (Biçer ve Erginay, 2015:60). Tanımdan da anlaşılacağı üzere gayri maddi varlık; fiziksel veya finansal bir varlık değil ama mülkiyeti olan ve kontrol edilebilir bir niteliği haizdir.

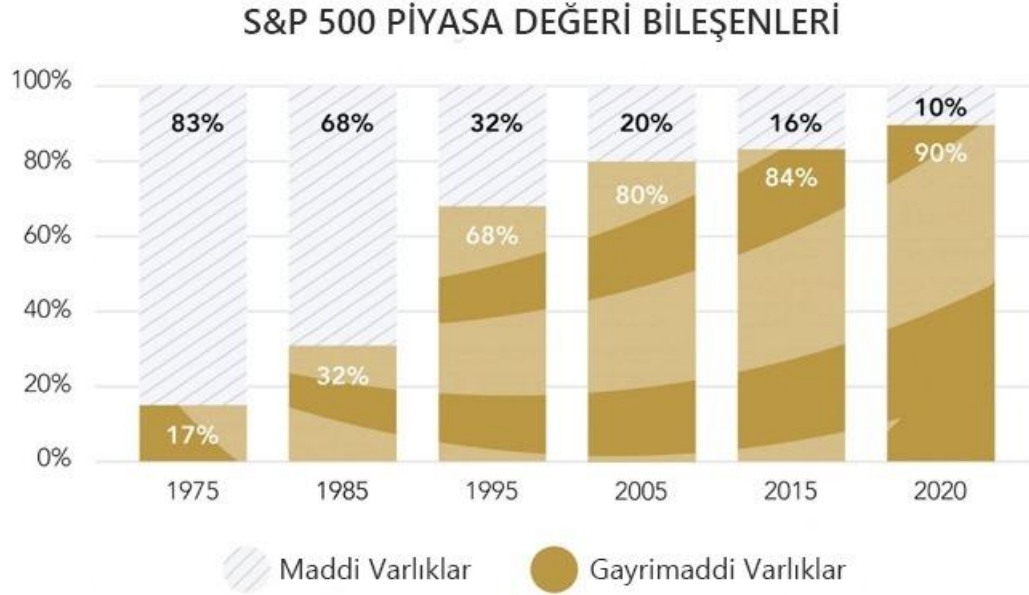
2.2.1.2. Gayrimaddi Varlıklar

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen ticaret yalnızca maddi varlıklar, ticari mallar ve hizmetler üzerinden yürümez. Bilgi yoğun malların dünya ticaretinde ciddi bir büyüklüğe sahip olması ile birlikte ilişkili kişiler arasındaki ticaretin konusu gayrimaddi haklar üzerine daha fazla yoğunlaştığı görülüyor. Şekil 2'de gösterilen ve Standart & Poors tarafından yapılan S&P 500 borsa endeksine göre, Amerika'da faaliyet gösteren 500

²⁰ <http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1715.pdf> (E.T.: 29.05.2019)

²¹ <https://vergidosyasi.com/2018/01/10/oecd-transfer-fiyatlandirmasi-rehberinin-2017-versiyonu-yayimladi/> (E.T.: 04.01.2019)

önemli şirketin gayrimaddi varlıklarının toplam varlıklarındaki payı bu durumun kanıtı olacaktır (Daşdemir ve Tinkir (2020:117)).



Şekil 2: S&P 500 Borsa Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Piyasa Değeri Bileşenleri²²

Kaynak: www.oceantomo.com

Şekil 2’de gayrimaddi varlıkların toplam varlıklar içerisindeki payının yıllar içerisinde nasıl arttığını ve son durumu göstermektedir.

Gayrimaddi varlık kavramı; nakit, menkul veya gayrimenkul kıymet gibi fiziksel ve finansal bir niteliği olmayan ancak ticari faaliyetlerde kullanılan, transferi ve kullanım haklarının devri gibi tasarruflarının, malikine ait olduğu kıymetler olarak tanımlanabilir. Patentler, lisanslar, markalar, telif hakları, know-how ve ticari sırlar, grup şirketlerin uluslararası rekabet ortamında özellikle vergi konularında önemli avantajlar elde etmek için başvurdukları ve kontrol ettikleri gayrimaddi üretim ve kazanç unsurlarıdır.

Yani gayrimaddi varlık; fiziksel veya finansal bir varlık değildir. Ancak sahip olunabilme veya kontrol edilebilme özelliklerine sahiptir (Demirci, 2016:11). Dolayısıyla OECD’nin 2017 TFR’nde “gayrimaddi varlık” terimi ile; fiziksel varlık veya finansal varlık olmayan ve ticari işlemlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen veya kontrol edilebilen ve

²² <https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/> (E.T. 04/12/2022)

karşılaştırılabilir koşullarda, ilişkisiz işletmeler arasında kullanımı veya transferi gerçekleştiğinde tazmin edilen şeylere atıf yapılması amaçlanmıştır (OECD, TFR, 2017:255). Kavram, bir önceki TFR’nde yer alan ticari ve pazarlama maksatlı gayrimaddi varlık tanımının tersine²³ geniş bir perspektifte ele alınmış, muhasebe kavramları ile hukuki tanımlar çerçevesi içerisinde kalmamış (Oral, 2017:343) ve transfer fiyatlandırması özelinde yeniden yorumlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması özelinde yeniden yorumlamak; karşılaştırılabilir işlemlerde²⁴, ilişkisiz taraflar arasında oluşturulan sözleşme koşullarının belirlenmesine odaklanmak anlamına gelmektedir.

BEPS sonrası yaklaşıma göre; bir varlığın gayrimaddi hak olarak değerlendirilebilmesi için varlığın tescil edilmesine veya ÇUŞ’in bilançosunda yer almasına gerek yoktur. Bir gayrimaddi haktan bahsedebilmek için kullanılabilen ve transfer edilebilen bir varlığın mevcudiyeti yeterlidir (Oral, 2017:343). Bunlara ek olarak, gayrimaddi haklara dair; ticari veya pazarlama maksatlı, yumuşak veya sert, rutin veya rutin olmayan gayrimaddi hak ayırımı yapılmamıştır (Uluğ, 2019:1).

Bu durum, BEPS Eylem Planından OECD TFR’nin en son haline şöyle yansımaktadır; transfer fiyatlandırması açısından önemli bir olgu olarak kabul gören gayrimaddi varlıklar, muhasebe açısından her zaman gayrimaddi varlık olarak görülmebilir. Örneğin; grup yapılarında gayrimaddi varlıkların oluşturulmasıyla alakalı olan AR-GE gibi, reklam gibi harcamalar, kimi koşullarda muhasebenin amaçları doğrultusunda aktifleştirilmekten ziyade giderleştirilmekte ve dolayısıyla sözü edilen giderler ile geliştirilen gayrimaddi varlıklar her zaman bilançoda yer almamaktadır. Ancak bu tip gayrimaddi varlıklar da önemli bir ekonomik değer yaratmak için kullanılabileceği için bunların transfer fiyatlandırması açısından göz önünde bulundurulmaları gerekmektedir. Ayrıca, bir gayrimaddi varlık kombinasyonu oluşturulduğunda, bunların bir araya getirilmesinin birbirlerini tamamlayıcı özelliğinden kaynaklanabilecek olan değer artışı da daima bilançoda yer almayabilir. Bundan dolayı, bir varlığın transfer fiyatlandırması

²³ 2010 OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde, gayrimaddi varlıklar hususu; ticari gayrimaddi varlıklar, pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıklar şeklinde bir ayırıma tabi tutulmuştur.

²⁴ Karşılaştırılabilir durumlar arasındaki hiçbir farkın, değerlendirilmesi yapılan koşulları (fiyat veya kâr marjı gibi) maddi anlamda etkilememesi veya etkilese bile söz konusu farklılıkların etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılabilmesi

bakımından gayrimaddi varlık olarak değerlendirilebilmesi için muhasebenin veya hukukun onu nasıl nitelendirdiğine bakılmamaktadır (OECD, TFR, 6. Bölüm, Madde 8).

Gayrimaddi varlık meselesinin TFR’nde mümkün olan en net şekliyle yer almasının sebebi; kontrol edilen işlemlerin ilişkili tarafları arasında, değerlemesi zor ama ekonomik bir değer taşıyan varlığın kullanımı ve transferinin olup olmadığını BEPS adına tespit edebilmektir.

Gayrimaddi varlık kavramının çok dar veya çok geniş bir şekilde tanımlanmasının bir sonucu olarak, transfer fiyatlandırması analizinde bazı güçlükler meydana gelebilir. Gayrimaddi varlık kavramı için dar bir tanım yapılması, belirli kalemlerin tanım dışında kalmasına ve bunların tazmin edilmeksizin kullanımına ve transferine neden olacağı gibi, çok geniş bir tanım yapılması halinde de tazmin gerektirmeyen birçok kalemin tazmin edilerek kullanımına veya transferine neden olacaktır. Her iki durum da sağlıklı bir transfer fiyatlandırması analizi için doğru olmayacaktır (OECD, TFR, 2017:255). Bu nedenle tanımın transfer fiyatlandırması analizini zora sokmayacak ve en sağlıklı şekilde yürütülmesinin sağlaması hedeflenmiştir.

Gayrimaddi haklar meselesi TFR’nde dört ana başlık altında ele alınmıştır. Bu çerçevede VI. Bölümün A kısmında gayrimaddi varlıkların tespit edilmesini ilişkin ilkeler yer almaktadır. B kısmı, tarafların fonksiyonları, varlıkları ve riskleri temelinde bunların işlemlerinin değerlendirilmesi ile birlikte yasal mülkiyet ve bunların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasına ilişkin işlemler ve sözleşmeye dayalı diğer hükümlerine ilişkin bilgiler içermektedir. C kısmında gayrimaddi varlık kullanımı ile ilgili bazı olası senaryolar anlatılmaktadır. D kısmında ise transfer fiyatlandırması yöntemlerinin ve değerlendirme tekniklerinin uygulanması da dâhil olmak üzere emsallerine uygunluğun belirlenmesi ile ilgili ilkelere ve özel bir kategori altında bulunan ve değerlemesi zor olan gayrimaddi varlıkların emsallerine uygunluk koşullarının tespit edilmesine yönelik açıklamalara yer verilmektedir (OECD, TFR, 2017:254).

Türk Vergi Mevzuatı’nda “gayrimaddi haklar” kavramı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri Nolu Genel Tebliğ²⁵”’in 10.

²⁵ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesine ek olarak

maddesinde düzenlenmiştir. Buradaki tanım BEPS Eylem Planı öncesi yaklaşımla OECD 2010 TFR’ndeki tanıma uygun olarak oluşturulmuş ve yine aynı yaklaşıma uygun olarak “ticari gayrimaddi haklar” ile “pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar” şeklinde ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur.

OECD TFR’ndeki gayrimaddi hak tanımı, Eylem 8-10 çerçevesinde geniş bir perspektiften bakılarak, muhasebe standartları ve hukuki terminolojiden sıyrılarak güncellenmiş olmasına rağmen, güncel mali mevzuatımızda BEPS Eylem Planı öncesi yaklaşımın izlerini taşıyan, yasal mülkiyet temelinde ve dar kapsamlı olarak oluşturulmuş bir tanım yer almaktadır. BEPS Eylem Planı sonrası bir dönemde hazırlanmış olan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 3 Seri Nolu Genel Tebliğ”i ve 1 Eylül 2020’de yayımlanan “1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği”inde bile tanıma ilişkin bir güncelleme bulunmamaktadır.

G20 ve OECD üyesi ve BEPS Eylem Planı’na imza atmış bir ülke olarak Türkiye’de transfer fiyatlandırması uygulamaları ile matrah aşınmasına neden olabilecek gayrimaddi hakların kullanımı ve transferini kontrol altında tutabilmek için gayrimaddi hak tanımının OECD’nin yeni yaklaşımı ile bağdaşması yerinde bir güncelleme olacaktır.

Gayrimaddi hakların yalnızca tanımı değil, kapsamı, karşılaştırılabilirlik analizi ve fiyatlandırılması şeklindeki hususların tebliğ veya rehber gibi bir kaynak ile açıklığa kavuşturularak hem idarenin OECD ile aynı tarafta olup olmadığının gösterilmesi hem de mükellefin bu konuda aydınlatılması yerinde olacaktır (Oral, 2017:343).

2.2.1.3. Gayrimaddi Hakların Emsallerine Uygunluk İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Son yıllarda ÇUŞ’lerin birçoğu gayrimaddi hakları vergi oranlarının düşük seyrettiği ülkelerde oluşturdukları sınırlı yetkilere sahip grup şirketlerine aktararak, kazancın bu ülkelerde toplanmasını sağlamaktadırlar. Operasyonel faaliyetin olmadığı veya sınırlı olduğu ve istihdam kapasitesi açısından küçük olan bu işletmelerin büyük riskler almadıkları halde büyük risklerle elde edilebilecek oranda gelir elde etmesi birçok ülkenin matrah aşınması ile karşı karşıya kalmasına neden oluyordu. Bugüne kadar gayrimaddi varlıkların grup içi transferlerinde emsal bedelin belirlenmesi için tek taraflı

yani yalnızca test edilen taraf için bir fonksiyon analizi sonucunda elde edilen bir emsal orana göre karşılaştırılabilir bir fiyat yöntemi uygulanmaktaydı. (Kurt ve Çıracı, 2019:14). OECD'nin bu duruma karşılık yeni düzenlemesi, gayrimaddi varlık aracılığı ile elde edilen kazancın, gayri maddi varlığın oluşturulması, geliştirilmesi, korunması gibi değer yaratan (value-creating) fonksiyonları yerine getiren ve bu süreçte gereken riskleri yüklenen ve kontrol altında tutan şirket veya şirketlere ait olması gerektiği şeklindedir (Yıldırım, 2016:15).

Emsallerine uygunluk ilkesi, hukuk veya tasarım açısından benzersiz ve dolayısıyla kıymet değerlemesi oldukça güç olan varlıkların kıymet takdirlerinin piyasaya dayalı olarak yapılmasında ısrar etmektedir (Brauner, 2008:161-62). Dolayısıyla emsallerine uygunluk ilkesi yerine geçebilecek yeni bir işleyişin getirilmesi de çözüm olarak kabul edilmediğinden (Erdem, 2018:91) ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ve gayrimaddi hakların konu olduğu alım-satım işlemlerinde fiyat ya da bedel emsallerine uygunluk ilkelerine göre belirlenecektir (Seven, 2016:86). Bu kapsamda yürütülen 8., 9. ve 10. Eylemlerin amacı, transfer fiyatlandırması yoluyla ortaya çıkan sonuçların yaratılan değerle uyumlu olmasını sağlamaktır (Erdem, 2018:91).

OECD Model Vergi Anlaşması 9. Maddesi ile emsallere uygunluk ilkesini şöyle ifade eder; “bir Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak Devlet teşebbüsünün ve diğer bir Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir”.

İlke, OECD'nin ifadesi ile uyumlu bir şekilde KV kanunumuzda şöyle ifade edilmektedir; “Emsallerine uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki 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 kağıtlar olarak saklanması zorunludur”.

Emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, doğası gereği, bir karşılaştırma yapmayı gerektirmektedir. Karşılaştırılabilirlik analizinde, ilişkili kişiler arasında cereyan eden işlemlerdeki fiyatlandırma, bağımsız taraflar arasında cereyan eden emsal işlemlerdeki fiyatlar ile karşılaştırılarak vergiyi doğuran işlemin bedeli varsayımsal olarak belirlenir (Çamurcu, 2021:827).

BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin paradigma değişikliği genel olarak gayrimaddi varlıklar ve bunların emsal bedellerinin emsallerine uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesine ilişkin olmuştur. Bu kapsamda 8. Aksiyon transfer fiyatlandırması kurallarının gayrimaddi haklar yoluyla yaratılan değerler ile uyumlu sonuçlar vermesi üzerine kurulmuştur. 8. Aksiyon ile gayrimaddi varlıkların transfer fiyatlandırması işlemlerine konu olması hususunda öngörülen düzenlemeler OECD TFR'nin bir parçası haline gelmiştir. Söz konusu düzenlemeler şu üç ana ekseninde yoğunlaşmıştır (Köse, 2014:?)

- Gayrimaddi varlıkların tanımının kapsamlı ve net bir şekilde yapılması,
- Gayrimaddi varlığın el değiştirmesi veya kullanımı nedeniyle elde edilen gelirlerin şirketler arasında değer yaratımına uygun olarak dağılımının sağlanması,
- Değerlemesi zor olan gayrimaddi varlıkların transferi için kullanılacak özel ölçülerin ve kuralların geliştirilmesi.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak hazırlanan Eylem Planı 8-10 Final Raporunda, ilişkili işlemler için özün önceliği hususunun önem kazandığını ve ilişkili işlemler sonucunda oluşturulan değerden elde edilen kazancın, değeri yaratan birimlere atfedilmesi gerektiği hususunda konsensüs sağlandığını görmekteyiz. Söz konusu aksiyonların aslında tek bir amacı var; transfer fiyatlandırması sonuçlarının, oluşturulan değer ile uyumlu olması. Tam bu noktada “değer yaratma” kavramı ve bu değeri analiz edebilme yeteneği önemli bir işlev görüyor.

“Katma değer” kavramı en yalın ifadeyle, girdi ile çıktı arasındaki fark olarak ifade edilebilir. Kavram son derece yalın ve geleneksel üretim şirketleri açısından uygulanması kolaydır. Ancak ÇUŞ'in büyük miktarlarda sermaye riske atarak, stratejik hedefler koyarak, dünya genelinde çok özel yeteneklere sahip benzersiz ekipler kurarak, çoğu kişinin ulaşamayacağı kadar pazar ve pazarlık gücü geliştirerek oluşturdukları ve içerisinde hizmet, bilgi teknolojileri, know-how, marka bilinirliği ve fikirlerin yer aldığı

değer zinciri içerisinde bir ölçüm yapabilmek zor olacaktır. OECD'nin ana direktiflerinde değer yaratma kavramı net bir şekilde tanımlanmaz ise katma değerın büyük oranda Ar-Ge ve pazarlama departmanlarında üretildiği bir firmanın transfer fiyatlandırması analizinde kurumsal fonksiyonlara küçük bir değerin atfedildiği yanlış sonuçlara ulaşılabilir (Mansori ve Sanschagrin, 2016:1124). Dolayısıyla “değer yaratma” kavramının net bir tanımının yapılması ve geniş bir perspektiften incelenmesi, daha doğru bir transfer fiyatlandırması analizinin yapılabilmesi için önemli olacaktır.

OECD'nin güncellenen TFR'nde emsallere uygunluk ilkesi BEPS 8-10 Final Raporu doğrultusunda oluşacak riskleri almak ve bu riskleri yönetmek diğer bir ifadeyle riski yüklenecek finansal potansiyele sahip olmak yönünde yeniden düzenlendiğini görüyoruz.

Gerçekleştirilen işlem ile yaratılan değer arasında uyumun gerçekleştirilmesi için ilk olarak ilişkili kişiler arasında yalnızca kâğıt üstünde oluşturulan, iktisadi ve ticari realiteyi aksettirmeyen risk paylaşımlarını önleyecek standartlar getirilmektedir²⁶(www.dengeakademi.com).

Şirketler kendi aralarında gerçekleştirdikleri ticari işlemlerde, gerek işleme ilişkin şartların belli olması gerekse de tarafların kendilerini yasal olarak garanti altına almak için sözleşme düzenlerler. Bu sözleşmelerdeki şartlar yerine getirilmez ise taraflar karşılıklı olarak ticari ve hukuki açıdan birbirlerine karşı sorumlu olurlar. İlişkisiz işlemlerde olduğu gibi ilişkili işlemlerde de sözleşmenin gerçek ilişkiyi yansıtmaması gerekmektedir (Oral, 2017:167-168).

Kontrolsüz işlemlere ait sözleşmeler nasıl ki işlemin konusunu, içeriğini ve şartlarını doğru bir şekilde yansıtır ise ilişkili işlemlere ait sözleşmeler de aynı hususları doğru bir şekilde yansıtmalıdır. İlişkili kişiler arasındaki işlemleri netleştirmek için Final Raporu şu çerçeveyi belirler;

- İlişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari işlemler tanımlanmalı ve bu işlemler ekonomik gerçeği yansıtmayan sözleşmelere dayanmamalıdır,
- Sözleşmeye dayalı risk dağılımı, yalnızca fiili karar alma mekanizmasıyla desteklenirse kabul edilmelidir,

²⁶ A.g.e.

- Hiçbir işlevi olmaksızın sadece grup içerisinde sahip olduğu âtil sermayeyi ilişkili olduğu kişilerin kullanımına veren işletmeler (cash box), gerçekleştirdikleri bu fonlama karşılığında yalnızca risksiz nispet üzerinden (risk-free rate) bir kazanç elde edebileceklerdir,
- İdareler gerçeğe aykırı olan şartları tespit etmesi durumunda söz konusu işlemi dikkate almamalıdır²⁷. İdareler, karşılıklı işlemlerin ticari ve finansal bir gerçekliğe sahip olmadığına karar vermesi durumunda işlemi reddetme hakkına sahip olacaktır. Böyle bir durumda vergi idaresi ilişkisiz işletmelerin emsal ekonomik şartlarda emsal bir işlemi gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceğini “karşılaştıralabilirlik analizi” doğrultusunda sorgulayacaktır. Bu analizin unsurları TFR’nde yeniden tanımlanmıştır (www.dengeakademi.com).

Final Raporu, TFR’ni bu çerçevede doğrultusunda güncelleyerek vergi mükelleflerine ve vergi idarelerine transfer fiyatlandırması analizi yapılırken izlenecek yolu tarif etmektedir.

BEPS Eylem Planı doğrultusunda oluşturulan OECD TFR (1.36) ilişkili işletmeler arasındaki ticari ve finansal ilişkileri doğru olarak belirleyebilmek için;

- işleme ilişkin sözleşme koşullarının,
- kullanılan varlıklar ve muhtemel riskleri de göz önünde bulundurmak suretiyle, işlemin gerçekleştirilmesi için taraflar tarafından yerine getirilen işlevler ve bu işlevlerin tarafların dahil olduğu ÇUŞ grubunun ürettiği değere katkısı, işlemin olduğu şartlar ve sektör uygulamalarının,
- işlemi gerçekleştirmek için transfer edilen varlıkların ve sağlanan hizmetlerin özelliklerinin,
- işlemi gerçekleştiren tarafların ve faaliyet gösterdikleri piyasaların ekonomik koşullarının,
- tarafların izlediği işletme stratejilerinin

²⁷ Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10: 2015 Final Reports, Page: 13

detaylı olarak analiz edilmesi gerektiğini ifade ediyor.

İlişkisiz kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde ortaya çıkan kazanç, tarafların yerine getirdikleri işlevler, yüklendikleri riskler ve kullandıkları varlıklar ile orantılıdır. Benzer şekilde ilişkili işlemlerde de ilişkili kişilerin gelirleri, yerine getirdikleri fonksiyonları, yüklendikleri riskleri ve kullandıkları varlıklar ile orantılı olmak zorundadır.

BEPS Eylem Planı'ndan önce geleneksel fonksiyon, risk ve varlık analizi, tarafların gerçekten sağladıklarına ve yaptıklarına odaklanmaktaydı. OECD, BEPS Eylem Planı ile geleneksel analizleri biraz daha geliştirerek ÇUŞ'de kontrol edilen işlemlerin analizinde değerler nasıl oluşturulduğuna odaklanılması gerektiğine dikkat çekmiştir. Ayrıyeten değer oluşturulurken kullanılan fabrika, ekipman, değerli gayrimaddi haklar, finansal varlıklar gibi varlıkları yaşı, rayiç değeri, lokasyonu ve üzerindeki ipoteklerin de göz önünde bulundurularak analiz edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Oral, 2017:168).

Serbest piyasada yüksek riskler yüklenen taraflar, yüklendikleri riskler karşılığında yüksek gelir beklentisinde olduğundan dolayı, BEPS Eylem Planı sonrası değişen paradigma, risk analizinin tam olarak yapılmadığı bir fonksiyon analizinin gerçeği bütünüyle yansıtmayacağını söyler. BEPS Eylem Planı sonrası yaklaşımda ilişkili işlemlerin analizleri, ilişkili işlemleri gerçekleştirilmesinde kullanılan fonksiyonların dışında taraflarca yüklenen riskler birlikte analiz edilebilmektedir. Ancak bu analiz sonucunda işlemlerin asıl mahiyeti belirlenebilir. OECD ilişkili işlemlerde, işlemin asıl mahiyetini tespit etmek için riski ön plana çıkaran bir perspektife sahiptir (Oral, 2017:168).

Kontrollü bir işlemdeki finansal ve ticari ilişkinin analiz etmek ve bu riske ilişkin fiili işlemin doğru bir şekilde tanımlanabilmesi için altı adımlı bir proses (Six Step Process) tespit etmiştir (OECD, 2015:13),

1. Adım: Ekonomik riskleri belirlemek²⁸,

²⁸ Final Raporu, ekonomik açıdan önemli riskleri tespit ederek özelliklerine göre bir öncelik sırası ortaya koymaktadır. Burada risk, belirsizliğin işletmenin hedefleri üzerindeki etkisi olarak tanımlanmaktadır. Riskin önemi, riskten kaynaklanan potansiyel kar veya zararın olasılığına ve büyüklüğüne bağlıdır. Riskler sınıflandırılırken, riske neden olan belirsizliğin kaynakları (pazar riski, altyapı riski, finansal risk vb.) göz önünde bulundurulmalıdır.

2. Adım: İlişkili kişilerin gerçekleştirdikleri işlem şartları çerçevesinde sözleşmeye dayalı hangi spesifik ve ekonomik riskleri üstlendiklerinin belirlenmesi²⁹,
3. Adım: İlişkili kişilerin, risklerini üstlendikleri fonksiyonların analizi³⁰,
4. Adım: 1-3 adımların analiz edilmesi³¹,
5. Adım: İlişkili kişiler arasındaki risk dağılımının netleştirilmesi³²
6. Adım: İşlemin, risk dağılımının sonuçlarına göre fiyatlandırılması³³

Geleneksel fonksiyon, risk ve varlık analizinde işletmelerin gerçekleştirdikleri fonksiyonlar ön planda iken OECD, BEPS Eylem Planı bu analizleri yeni bir seviyeye taşımıştır. Kontrol edilen bir işlem sonucunda ortaya çıkan kazançtan en yüksek payı, ilişkili kişiler arasında fonksiyonu gerçekleştirenden ziyade, değeri yaratan ve riskleri üstlenen birimlerin alması gerektiği yönünde yeni bir paradigma oluşmuştur.

BEPS 9 numaralı eylem planı; oluşacak risklerin grup üyeleri arasında transferi veya büyük ölçekli bir sermayenin grup üyeleri arasında paylaşarak kullanılması yoluyla matrah aşındırılmasının ve kar aktarımının önüne geçmek için birtakım düzenlemeler tesis etmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda transfer fiyatlandırması kurallarının katma değer yaratma kriterleri ile uyumlu olmasına dair öneriler sunulmakta ve ilişkili kişiler

²⁹ Taraflar arasında gerçekleştirilen işleme dair yazılı sözleşmeler, riskleri üstlenen taraf veya tarafları tanımlar. Sözleşmede riskin üstlenimi, riske girme taahhüdünün açık bir kanıtıdır.

³⁰ Bu adım, işlemi gerçekleştiren tarafların üstlendikleri risklere yönelik fonksiyonları analiz eder. Final Raporu'na göre; ilişkili işletmelerin üstlendikleri riskleri nasıl yönettikleri, hangisi veya hangilerinin kontrol ve risk azaltma işlevlerini gerçekleştirdiklerini, hangisi veya hangilerinin söz konusu riskleri üstlenecek finansal kapasiteyi sahip olduklarını fonksiyonel bir analiz ile belirlenmesini öneriyor.

³¹ İlk üç adımda yer alan, riskin üstlenilmesi ve yönetilmesi ile ilgili bilgilere dayanarak; tarafların davranışlarının işlemin diğer olguları ile uyumlu olup olmadığını, tarafların sözleşme şartlarına uyup uymadıklarını ve riski yüklenen tarafın, riski kontrol edip etmediğini ve riski yüklenecek tarafın finansal kapasiteye sahip olup olmadığı analiz edilir. Sözleşmeye bağlı olarak riskin üstlenildiği taraf riski kontrol ediyorsa ve söz konusu riski üstlenecek kapasiteye sahipse, analizin bir sonraki adımı 6. Adımdır. Değil ise, analiz 5. Adımla devam eder. Aralık 2014 tarihli bir önceki taslak, riskin üstlenilmesi konusundaki finansal kapasite faktörünü görmezden gelirken, bu faktör Final Raporu'na risk üzerindeki kontrolün önemli bir fonksiyonu olarak eklenmiştir.

³² İlk dört aşamada ilişkili işletme üstlenilen riski yönetmediği veya riski yüklenecek finansal kapasiteye sahip olmadığı anlaşılırsa riskin tahsis edilmesi gerekiyor. Bu durumda Nihai Raporun D.1.2.1.5. kısmındaki risk tahsis etme rehberi uygulanır. Eğer birden fazla tarafın risk üzerinde kontrolü var ve riski yüklenecek mali kapasiteye sahip ise, risk, en fazla kontrolü uygulayana ilişkili taraflara veya gruba tahsis edilmelidir.

³³ İşlem, OECD Transfer Fiyatlandırması rehberinin II. Bölümünde yer alan transfer fiyatlandırması yöntemleri ve III. Bölümde yer alan karşılaştırılabilirlik analizinde belirtilen, mükelleflerin ile vergi idarelerinin kullanabileceği araç ve yöntemlere uygun olarak fiyatlandırılmalıdır.

arasında yalnızca kâğıt üzerinde sermaye koyma veya risk almadan kazanç elde etme durumunun önüne geçmek amacıyla bazı kurallar konmaktadır.

9. Eylem Planı ile amaçlanan “risklerin grup üyeleri arasındaki transferi” meselesi Eylem 8-10 Nihai Raporu ile “Cash Box” olarak anılan ve herhangi bir ekonomik faaliyeti olmayan, gelirlerinin tamamı pasif nitelikli (faiz geliri) olan ve sermaye olarak zengin işletmelerin sırf bu sermayelerini ilişkili kişilere kullandırmaları sayesinde yüksek kazanç elde etmelerine engel olmaya çalışmaktadır. Benimsenen bu görüşe göre, finansman sağlayan, ancak sağladığı finansman ile ilgili finansal riskleri kontrol etmeyen bir “Cash Box”ın faaliyeti ticari olarak irrasyonel olarak kabul edilir ve risksiz bir getiri sağlayamaz. Zira işletmelerin üstlendikleri risk ile ilgili olarak kontrol etme zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla bir “Cash Box”ın risk ile ilgili getiriye hak kazanabilmesi için söz konusu riskleri kontrol eden bir işleve sahip olmalıdır. Aksi takdirde söz konusu riske ilişkin kazançlar, riskin kontrolünü sağlayan ilişkili işletmelere atfedilecektir (www.ey.com).

OECD TFR, bu doğrultuda 2015 yılında yayımlanan BEPS Final Raporunda üzerinde konsensüs sağlanan ve izaha kavuşan birçok konuyu içerecek şekilde önemli ölçüde güncellenmiştir. TFR’deki yenilikler yalnızca birtakım düzenlemelerden ibaret olmayıp, aynı zamanda ekonomik ve bireysel olarak birbirleri ile ilişkili oluşumların aralarındaki transfer fiyatlandırmasına dair anlaşılır ve makul kural ve tavsiyeler de barındırmaktadır (www.vergidunyasi.com).

TFR 2017 revizyonunda;

- Gayrimaddi varlıklar (Yeni tanımlanan kategoriler, işlevler, riskler ve DEMPE analizi denilen, Maddi Varlıkları Geliştirme, İyileştirme, Koruma ve Yararlanma fonksiyonlarının analizi)
- Düşük katma değerle sağlanan Grup-içi hizmetler,
- Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Kayıt Tutulması (Standartize edilmiş üç aşamalı yaklaşım; Ana Dosya, Ülkeden Ülkeye Rapor ve CbCR)
- Emsal kurallarının uygulanması ve yorumlanması için rehber,
- Yerel birikimler, çalışma grupları ve küresel grupların sinerjisi de dâhil olmak üzere mukayese faktörleri

gibi ögeler bulunmaktadır. Rehber, “olağan piyasa değeri”nin tespitine yönelik açık öneriler ve yönlendirmeler yapmaktadır. Örneğin; ilişkisiz şirketler arasında yapılan sözleşmede uygulanan fiyat olağan piyasa değeridir (www.vergidundayasi.com).

Şirketlerin gayri maddi hakların kullan(dır)ılmasıyla elde edilen kazançtan pay alabilmeleri için ilgili şirketin söz konusu gayri maddi varlığın yasal sahibi (legal ownership) olması yeterli olmayacaktır (Yıldırım, 2016:15). Zira yasal mülkiyet ile açıklanmaya çalışılan bakış açısı çoğu ülke için kar aktarımı yoluyla matrah aşındırma sebebi olmuştur (Kurt ve Çıracı, 2019:14). Dolayısıyla gayrimaddi haklarda emsal bedelin daha net bir şekilde belirlenmesi elzem hale gelmiştir.

BEPS Eylem Planının 8-10 Aksiyonu; gayrimaddi varlıkların grup şirketler arasında el değiştirerek matrahın aşındırılması ve kar aktarılmasını engellemek için, değerlemesi güç gayrimaddi varlıkların transferleri için transfer fiyatlandırması kuralları veya özel tedbirleri geliştirilmesi gerektiğini ifade eder (www.oecd.com).

Yine aynı dokümanda bunun;

- Gayrimaddi varlıkların tanımının daha kapsamlı ve açık bir şekilde yapılması,
- Gayrimaddi varlıkların grup şirketler arasında el değiştirmesi ve kullanımı nedeniyle ortaya çıkan kazancın bu değeri oluşturan taraf dikkate alınarak uygun bir şekilde dağıtılması,
- Değerlemesi güç gayrimaddi varlıkların kontrol edilen kişilere aktarılması ile ilgili transfer fiyatlandırması kurallarının ve özel ölçümlerin geliştirilmesi,
- TFR’nin 8. Bölümünde yer alan “Maliyet Katılım Sözleşmeleri (Cost Contribution Arrangement, CCA)” konusunun güncellenmesi

planlanmıştır.

Başta gayrimaddi haklar olmak üzere transfer fiyatlandırması meselesi, son yılların mali gündemini sıkça meşgul etmekte ve ülkelerin bu meseleyle ilgili düzenlemelerinin matrahın aşındırılması ve kazancın aktarımını yeterince engellemediği düşünülmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamasına hâkim olan emsallere uygunluk ilkesi, BEPS Eylem Planı’nın en merkezinde olmasına rağmen, gayrimaddi varlıklara uygulanması bazı güçlükler yaşatabilmektedir.

Söz konusu aksiyon çerçevesinde OECD TFR'nin 6. ve 8. Bölümleri, gayrimaddi varlıklar meselesi daha kapsamlı bir şekilde revize edilmiştir. Bu revizyonun dikkat çeken önemli noktaları şunlardır (www.dengeakademi.com);

- ÇUŞ grubunda yer alan bir işletmenin gayrimaddi hakkın kullanılmasıyla elde edilen kazançtan pay alması için işletmenin söz konusu gayrimaddi varlığın yasal sahibi olması (legal ownership) yeterli olmayacaktır. Ekonomik kazanç, gayrimaddi varlığın oluşturulması, geliştirilmesi, korunması gibi değer yaratan (value-creating) fonksiyonları yerine getiren ve bu süreçte gerekli riskleri yüklenen ve bu riskleri yöneten şirket veya şirketlerin geliri olduğu kabul edilecektir.
- 8. Eylem, grup bünyesindeki fonksiyonu ilişkili kişilere fon sağlamak olan şirketlerin kazançlarının emsallerine uygunluğunu sağlayabilmek için yeni standartlar getirmiştir. Böylesi bir fonu sağlayan şirket bu süreçteki muhtemel riskleri kontrol ediyor ise şirketin muhtemel kazancı yüklendiği risk oranında olmalıdır. Bu süreçte şirketin elde edeceği gelire emsallerine uygunluk ilkesi doğrultusunda örnek olarak aynı şirketin ilişkisiz ve benzer yatırımlardan elde edeceği gelir gösterilebilir. Şayet şirket benzer bir süreçte risk üstlenmemiş veya riski yönetmiyor ise geliri emsal şartlarda yapılan risksiz bir yatırımın getirisinden fazla olamaz.
- OECD BEPS Nihai Raporu, gayrimaddi varlığın değerlemeleri konusunu netliğe kavuşturmuştur. Rehber, söz konusu varlıklara yönelik veri tabanlarından buldukları emsallerin nadiren karşılaştırılabilirlik analizlerinde kullanılmaya müsait olduğunu ifade etmektedir. Bu noktada Rehber, yaratılan değer ölçülmesinde diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması gerektiğini savunmaktadır.

Gayrimaddi hakların ilişkili kişiler arasındaki transferinde kullanılacak emsal bedelin belirlenmesinde, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen fonksiyonlar, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar önemli olup gayrimaddi haklar ile alakalı beş önemli kavram transfer fiyatlandırması literatürüne girmiştir (Oral, 2017:343);

- Geliştirmek
- İyileştirmek
- Sürdürmek
- Korumak

- Kullanmak

Gayrimaddi hakları tespit etmek ve transfer fiyatlandırması açısından değerini ölçmek maddi varlıklara nazaran daha güç olduğundan bu konuda uzman uygulayıcı ihtiyacı doğmuştur (Seven, 2016:87).

Emsallerine uygunluk ilkesi gereğince gayrimaddi haklara dair emsal bedelin tespitinde; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış yöntemi, kar bölüşüm yöntemi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve mükellefçe belirlenecek yöntemler kullanılmaktadır. Söz konusu emsal belirleme çalışması gayrimaddi haklarla ilgili olduğunda yeniden satış fiyatı yöntemi ve işleme dayalı kâr marjı yöntemi uygulamada çok yaygın olarak kullanılmadığı görülmektedir (Duran, 2012:83).

2.2.1.3.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

İlişkili işlemlere konu olan gayrimaddi hak bedellerinin emsallerine uygunluğunun tespit edilmesi için ilişkili kişiler arasındaki işlemler ile ilişkili olmayan kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Bu analiz neticesinde emsal bedelin tespiti için en uygun yöntem belirlenir. İlişkili kişiler arasındaki gayrimaddi hakka yönelik işlemlerde, gayrimaddi hak özelinde belirlenen unsurlar dikkate alınarak kontrol altındaki işlemlerle, kontrol dışı işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik analizi yapılır ve karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsal bedel tespit edilebilir (Daşdemir ve Tinkir, 2020:120). Şayet aynı gayrimaddi hakkın maliki karşılaştırılabilir şartlarda benzer nitelikli gayrimaddi hakkın ilişkisiz kişilere hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyor ise bu fiyat emsallere uygun bedel olarak kullanılabilir (Seven, 2015:87).

Birçok ülke gelir yetkilileri, ÇUŞ söz konusu olduğunda grup içi işlemlerde kullanılan transfer fiyatlarının emsallerine uygun olup olmadığını tespit etmek için geleneksel yöntemleri benimsemişlerdir. OECD Yönergelerince de uygun bulunan bu yöntemler, kontrol edilen gayrimaddi hakka ilişkin işlemlerin bağımsız ve ilişkili olmayan işletmelerce yürütülen işlemlerle karşılaştırılabilirliğine odaklanmaktadır (Daşdemir ve Tinkir, 2015:121).

Gayrimaddi varlıkların veya içerdikleri hakların transferine konu olan işlemlere uygulanmasında dikkat edilmesi gereken husus, gayrimaddi varlıkların kendilerine özgü

karakterlerinin sonucu olarak, çok farklılaşabilecek gelir üretme ve gelecekte fayda sağlama potansiyeline sahip olmalarıdır. Dolayısıyla gayrimaddi varlık transferi ile ilgili bir karşılaştırılabilirlik analizinde gayrimaddi varlıkların kendine has özelliklerinin dikkate alınması önemli olacaktır (OECD, 2022:228).

Mal veya hizmet transferlerinde emsallere uygun bedelleri tespit etmek için karşılaştırılabilir işlem bedellerinden yararlanılabilir. Ancak aynı durum gayrimaddi varlıkların emsal bedellerinin tespiti için geçerli olmayabilir. Hukuk ve tasarıma açısından benzersiz olan gayrimaddi varlıklara ilişkin işlemler de genellikle benzersiz yapıda olduğundan ve söz konusu varlıklara ilişkin aktif bir piyasa bulunmadığından karşılaştırılabilirlik durumu oldukça kısıtlıdır (Taylor, Richardson ve Lanis, 2015:?) dolayısıyla emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu tip varlıkların üretim ile ilişkilendirilmeden ülkeler arasında transferinin çok basit olması grup içi devinimlerinin denetlenmesini zorlaştırmaktadır.

Uygulamada gayrimaddi hakların transfer fiyatının tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemleri doğrudan ve en güvenilir yöntem olmakla beraber, gayrimaddi hakların konu olduğu işlemler genellikle grup şirketler arasında cereyan ettiğinden veya dış emsallerin olması halinde bile, bazı koşullar karşılaştırılabilirlik analizini imkânsız hale getirmektedir (Daşdemir ve Tinkir, 2015:133-134). Gayrimaddi varlıkların konu olduğu işlemlerde genellikle karşılaştırılmaya müsait kontrol dışı işlemlere rastlanmamaktadır (Tokay Acar, 2013:?). Karşılaştırılabilirlik konusundaki bu kısıtlar gayrimaddi haklara ait bedellerin emsallerine uygunluğunun tespitinde kar bölüşüm yöntemlerine temayülü artmaktadır.

2.2.1.3.2. Kar Bölüşüm Yöntemi

Gayrimaddi varlık transferlerinin söz konusu olduğu işlemlerde genellikle güvenilirlik karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem bulunmamaktadır. Değerleri çok yüksek seviyelere çıkabilecek gayrimaddi varlıklara ilişkin bu işlemlerde geleneksel yöntemlere göre kar bölüşüm yöntemlerinin tatbiki daha uygun olabilecektir (Tokay Acar, 2013:?). OECD 2017 TFR’de bir veya daha fazla gayrimaddi varlığın transfer edilmesini içeren işlemlerde de en kullanışla olabilecek transfer fiyatlandırması yöntemlerinin karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve işleme dayalı kar bölüşüm yöntemini işaret etmektedir (OECD, 2017:306).

Yüksek değerli gayrimaddi varlıkların söz konusu olması durumunda, karşılaştırılabilir ilişkisiz işlemler bulmak zor olacaktır. Bilhassa her iki tarafın değerli gayrimaddi varlıklara veya söz konusu işlemi muhtemel rakiplerin işlemlerinden farklı kılacak benzersiz varlıklara sahip olmaları durumunda geleneksel işlem yöntemleri veya işleme dayalı net marj yönteminin uygulanması güç olacaktır. Bu durum, uygulanmasında bazı sorunlar olsa da kar bölüşüm yöntemini işaret edecektir (Duran, 2012:?).

Gayrimaddi varlıkların transfer fiyatlandırması yönünden tanımlanması ve değerlemesine dair problemlerin dışında bu tür haklarla ilişkili olarak son zamanlarda iki önemli sorun ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki mülkiyet meselesi, diğeri ise karşılaştırılabilirlik meselesidir. Gayrimaddi varlıkların iki türlü mülkiyet tipi vardır ve bu mülkiyet tipinin belirlenmesi uluslararası vergi işlemleri açısından büyük önem arz etmektedir. Zira gayrimaddi varlığın sahibi bu varlığın getirdiği haklardan doğan gelirlerin paylaşımında hak sahibi olacaktır (Daşdemir ve Tinkir, 2020:121).

Yasal mülkiyet gayrimaddi varlıkların tesciline dayanan bir biçim meselesiyken, ekonomik mülkiyet gayrimaddi varlıkların yasal kaydından ziyade ekonomik amacını dikkate alan bir öz meselesidir (Markham, 2005:12). Uluslararası vergi muamelelerinde yasal mülkiyet anlayışının benimsenmesi ÇUŞ tarafından vergi arbitrajları yönünden başka bir kapı aralayacaktır.

Gayrimaddi varlıkların karşılaştırılabilirlik analizlerini güçleştiren kendine has bir karakterinin olması aynı kâr marjını oluşturmak için yeterince benzer olduğu düşünülse bile devredilen varlıktaki en küçük bir ayrıntı fiyatı büyük ölçüde etkileyebilecektir. Dolayısıyla mülkiyet meselesinin netleşmemesi ve karşılaştırılabilirliğin her zaman uygulanamayacak olması transfer fiyatlandırması işlemlerine konu olmuş gayrimaddi varlıklar hususunda daha özenli çalışmalar yapılmasını gerekli kılmıştır (Daşdemir ve Tinkir, 2020:121-122).

OECD TFR 2017 6.32 s.265 “Gayrimaddi varlıklarla ilgili transfer fiyatlandırması olaylarında ÇUŞ grubu içerisinde grubun gayrimaddi varlıkları kullan(dır)ımından elde edilen getiride nihai payı olan işletme veya işletmelerin belirlenmesi çok önemlidir. Bununla ilgili bir diğer mesele, grup içerisinde hangi işletme veya işletmelerin gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla ilgili maliyetleri, yatırımları ve diğer yükleri taşıması

gerektiğidir. Her ne kadar bir gayrimaddi varlığın yasal sahibi gayrimaddi varlık kullan(dır)ımı kaynaklı hasılayı elde edebilecek olsa da, yasal sahibin içinde bulunduğu ÇUŞ grubunun diğer üyeleri de gayrimaddi varlığın değerine katkı yapması beklenen işlevleri görmüş, varlıkları kullanmış ve riskleri üstlenmiş olabilirler. ÇUŞ grubunun, ilgili işlevleri gören, varlıkları kullanan ve riskleri üstlenen üyeleri, bu katkıları için emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tazmin edilmelidir.”

2.2.1.4. DEMPE Analizi

BEPS Eylem Planı sonrası benimsenen yaklaşım transfer fiyatlandırması uygulamaları ile ortaya çıkan değer arasında uyumun sağlanması olduğu için, ilişkili işlemlerin yapısı ve mahiyetinin doğru bir şekilde analiz edilerek ortaya konulması önemlidir. Bu bağlamda nasıl ki, ilişkisiz işlemlerde taraflar, yerine getirdikleri fonksiyonlar ve üstlendikleri riskler nispetinde kazanç beklentisinde iseler, aynı şekilde ilişkili işlemlerde de taraflar, gerçekleştirdikleri fonksiyonlar ve üstlendikleri riskler nispetinde kazanç elde etmelidirler. Dolayısıyla ilişkili işlemlerin eksiksiz tanımlanabilmesi için fonksiyon ve risk analizlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Serbest piyasada yüksek riskler yüklenen taraflar yüklendikleri bu riskler karşısında yüksek kazanç beklentisinde oldukları için BEPS Eylem Planı ardından oluşan yaklaşımda üzerinde önemle durulan diğer bir husus da risk analizinin tam anlamıyla yapılamadığı bir fonksiyon analizinin tamamlanmamış olması meselesidir. Eylem Planı sonrası yaklaşımda kontrol edilen işlemlerin analizleri, söz konusu işlemlerde gerçekleştirilen fonksiyonlar ile birlikte taraflarca üstlenilen risklerin analizi ile birlikte yapılabilmektedir.

Bu analizleri gerçekleştirmek için transfer fiyatlandırması işlemlerinin önemli bir kısmını oluşturan gayrimaddi hakların tanımlanması ve en adil sonuca ulaştıracak şekilde değerlemesi önemli olacaktır. Burada da iki önemli sorun ortaya çıkmaktadır. Birincisi mülkiyet meselesi, ikincisi ise karşılaştırılabilirlik meselesidir.

Gayrimaddi varlıkların yasal mülkiyet ve ekonomik mülkiyet şeklinde iki mülkiyet tipi vardır. Yasal mülkiyet, büyük ölçüde, patentlerin, ticari markaların, telif haklarının ve tasarımların yasal tesciline dayanan bir biçim meselesidir. Ekonomik mülkiyet ise gayrimaddi hakların geliştirilmesi ve iyileştirilmesi hususundaki riskleri üstlenmeye

dayalı bir mülkiyet meselesidir (Markham, 2005:12). İşletmeler açısından yalnızca tescil yolu ile elde edilen yasal mülkiyet ÇUŞ lehine birçok BEPS fırsatı ortaya çıkaracağı için BEPS Eylem Planı doğrultusunda değişen paradigma gayrimaddi varlıkların değerlemesi hususunda ekonomik mülkiyeti esas alan bir yapıya ulaşmıştır.

Bunun nedeni yukarıda ikinci sorun olarak bahsi geçen karşılaştırılabilirlik meselesidir. Gayrimaddi varlıkların veri tabanlarından elde edilen emsalleri karşılaştırılabilirlik analizlerinde kullanılmaya elverişli olmadığı için yaratılan değer ölçülmesinde fonksiyon analizlerinin tercih edilerek daha gerçekçi bir sonuca ulaşmak arzulanır.

Matrah aşınmasına neden olan gayrimaddi varlıklar ve bunların kullan(dır)ımı sonucunda oluşan değer analiz edilebilmesi için yasal mülkiyet yaklaşımı yeterli görülmediğinden, söz konusu eylem planları ile gayrimaddi hakların ilişkili işlemlerdeki fonksiyonlarını ve oluşturdukları değeri yani ekonomik mülkiyeti tespit edebilmek için “DEMPE Analizi” adı verilen yeni bir süreç oluşturulmuştur. Analiz içerdiği fonksiyonların baş harflerinden oluşturulup kavramsallaştırılmıştır.

- Development (Geliştirme)
- Enhancement (İyileştirme)
- Maintance (Devamlılığı Sağlama)
- Protection (Koruma)
- Exploutation (Kullanma)

DEMPE Analizi gayrimaddi hakları tespit etmek ve oluşturduğu sonucun kıymetini transfer fiyatlandırması açısından emsallere uygunluk ilkeleri çerçevesinde sağlıklı bir şekilde belirlemeyebilmek için söz konusu gayrimaddi varlığı geliştirici, iyileştirici, devam ettirici, koruyucu ve kullanıcı fonksiyonları analiz ederek, ortaya çıkan değeri bu fonksiyonlara göre paylaştırmayı sağlar.

OECD BEPS Eylem Planı’nın 8-10 Aksiyonları ve bu doğrultuda revize edilen OECD TFR, bir işletmenin bir gayrimaddi hak üzerindeki ekonomik mülkiyetini tespit edebilmek için o işletmenin o gayrimaddi hakkı ortaya çıkaran DEMPE analizi içerisinde yer alan fonksiyonların ne kadarını yerine getirdiğini belirler.

OECD BEPS Eylem Planı'nın 8. – 10. Aksiyonları doğrultusunda güncellenen OECD TFR, bir işletmenin bir gayrimaddi hak üzerindeki ekonomik mülkiyetini tespit edebilmek için o işletmenin o gayrimaddi hakkın ortaya çıkması için yürütülen fonksiyonların ne kadarını yerine getirdiğini DEMPE Analizi ile tespit edilmesi gerektiğini söylemektedir.

Böylelikle değer zincirinde yer alan tüm fonksiyonlar önemli hale gelerek, gelirin ekonomik fonksiyonu son derece düşük olan grup üyelerinde toplanmasının önüne geçilir. Yani gayrimaddi hakkın geliştirildiği proste belirli kilit fonksiyonları yerine getiren tüm grup şirketlerinin faaliyet karından emsallere uygun pay alması sağlanmaktadır.

TFR'nin 6.32 numaralı paragrafı; “her ne kadar bir gayri maddi varlığın yasal sahibi, gayri maddi varlık kullan(dır)ımı kaynaklı hasılayı elde edebilecek olsa da, yasal sahibin içinde bulunduğu ÇUŞ grubunun diğer üyeleri de gayri maddi varlığın değerine katkı yapması beklenen işlevleri yerine getirmiş, varlıkları kullanmış ve riskleri üstlenmiş olabilirler. ÇUŞ grubunun, söz konusu işlevi gören, varlıkları kullanan ve riskleri üstlenen üyeleri, bu katkıları için emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tazmin edilmelidirler” şeklinde düzenlenmiştir.

DEMPE analizi ile birlikte gayrimaddi haklardan daha adil bir kazanç tahsisi sağlanması amaçlanmaktadır. BEPS Eylem Planı öncesi dönemde gayrimaddi haklara yönelik yapılan fonksiyon, varlık ve risk analizi (FAR) yalnızca teste tabi tutulacak taraf için yapıp oluşturulan değere önem atfedilmezken DEMPE analizi ile fonksiyon analizi daha önemli hale gelmiştir. Grup şirket üyeleri DEMPE analizi ile grup şirket üyelerinin yaratılan değer karşısında üstlendikleri fonksiyon ve riskler derinlemesine analiz edilerek hem ÇVÖA yoluyla yaratılan BEPS fırsatlarının önüne geçilmiş olur, hem de kazancın tahsisi ekonomik gerçekliklere uygun olarak gerçekleşir (Daşdemir ve Tinkir, 2020:134).

Söz konusu analizin uygulanması hukuk ve tasarım açısından benzersiz bir varlık olan gayrimaddi hakların değerlemesi açısından elzem gibi görünse de OECD'nin bu analizin uygulanmasına ve fonksiyon testlerinin netleştirilmesine dair yeni çalışmalarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Gerek literatürde gerekse konunun uzmanları ile yapılan görüşmelerde resmi olarak gerçekleştirilmiş bir DEMPE Analizinin olmadığı anlaşılmaktadır. Analiz bir gelecek projeksiyonu olarak tasarlanmış görünüyor.

Ülkemizdeki son mevzuat değişikliklerine baktığımızda gayrimaddi varlıkların değerlemesine yönelik olarak OECD BEPS Eylem Planı kapsamında güncellenen OECD TFR'nden mevzuatımıza yansıyan bir düzenleme görülmemektedir.

- **Örnek bir DEMPE Analizi**

Holland Co. Hollanda ana merkezli bir grup şirketin ana şirketi ve grup içerisinde marka ve dizayn gibi gayrimaddi varlıkların (Intangible Property/IP) yasal sahibidir. İspanya ve Norveç'te bulunan şirketlere iştirak etmektedir. Holland Co. grubun diğer şirketleri ile birlikte gayrimaddi varlığa ilişkin spesifik fonksiyon ve riskler üstlenmekte ve karlılığa etkisi olan bir değer katmaktadır. Grubun İspanya'daki şirketi Spain Co. dizayn, Ar-Ge ve üretim faaliyetleri yürüten ve ilişkili taraflara satan birimdir. Grubun Norveç'te faaliyet gösteren Norway Co. grubun markasını kullanarak dağıtım ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.

- Holland Co., Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ulaşıp lisansladığı gayrimaddi varlığı (marka, know-how), Spain Co.'ya ve Norway Co.'ya transfer ediyor.
- Spain Co., lisansını Holland Co.'den almış olduğu gayrimaddi varlığı kullanarak üretim yapıyor ve Norway Co.'ye satıyor.
- Norway Co., Holland Co.'den almış olduğu lisans ile Spain Co.'den satın aldığı ürünleri müşteriyle buluşturarak gelir elde ediyor.
- Spain Co. Holland Co. ile birlikte Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedirler.
- Holland Co. 30 TL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirirken, Spain Co. 120 TL gerçekleştirmektedir.

Şirketlerin üstlendiği DEMPE fonksiyonları yandaki gibi düşünülmüştür. DEMPE analizi sonucunda gayrimaddi varlıktan elde edilen gelir, doğrudan varlığın yasal sahibi Holland Co. tarafından elde edilmeyecek olup, yerine getirdikleri fonksiyonlar ve bu fonksiyonların gayrimaddi varlığın değerine olan katkısı ölçüsünde grup şirketleri

arasında paylaşılacaktır. Her bir şirketin alacağı pay yerine getirdiği fonksiyonun hacmi ile veya sayısı ile değil önemi ve sağladığı katma değer ile belirlenecektir.

Tablo 5 örnek DEMPE Analizinin şirketler bazında yerine getirdikleri fonksiyonlarını ve rasyolarını görmek üzere tarafımdan düzenlenmiştir.

Tablo 5: Örnek ÇUŞ'ın DEMPE Fonksiyonları

Gerçekleştirilen Fonksiyonlar	Holland Co.			Spain Co.			Norway Co.		
Fonksiyon - Risk - Varlık	F	R	V	F	R	V	F	R	V
Development - Geliştirme	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X
Enhancement - İyileştirme	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	X
Maintenance - Sürdürme	✓	X	✓	✓	X	X	✓	X	X
Protection - Koruma	✓	X	X	✓	X	X	X	X	X
Exploitation - Kullanma	✓	X	X	✓	X	X	X	X	X
Fonksiyonel Katkı Oranı	50%			45%			5%		

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur:

Tablo 5'te firmaların üretime ve pazarlamaya yönelik geliştirme, değer katma, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullandırılmasına ilişkin tüm katma değer DEMPE Analizine göre değerlendirilmiştir. Grup şirketin büyük ölçüde üretmiş oldukları gayrimaddi varlıklar sonucunda elde etmiş olduğu kazanç hukuki mülkiyetten daha çok katma değer üzerinden elde edilen oranlara göre atfedilecektir.

Tablo 6'da örnek bir ÇUŞ'ın toplam konsolide karının nasıl oluştuğu görülmektedir.

Tablo 6: Örnek ÇUŞ'ın Konsolide Grup Karı

	Holland Co.	Spain Co.	Norway Co.
Satışlar	1.000,00 TL	1.250,00 TL	3.000,00 TL
SMM (-)	600,00 TL	1.000,00 TL	1.000,00 TL
Brüt Kar	400,00 TL	250,00 TL	2.000,00 TL
Ar-Ge ve Pazarlama	30,00 TL	120,00 TL	0,00 TL
Genel Yönetim Giderleri	20,00 TL	30,00 TL	10,00 TL
Faaliyet Giderleri (-)	50,00 TL	150,00 TL	300,00 TL
Kâr	350,00 TL	100,00 TL	1.700,00 TL
Grubun Toplam Kârı	2.150,00 TL		

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur:

Tablo 6’da ÇUŞ’in Hollanda, İspanya ve Norveç’te faaliyet gösteren grup üyelerinin agresif vergi planlamaları doğrultusunda ülkeler bazında elde ettikleri gelirler gösterilmiştir.

Tablo 7’de ise örnek ÇUŞ’in konsolide kârının DEMPE Analizi rasyolarına göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 7: Örnek ÇUŞ’in DEMPE Analizi Rasyolarına Göre Düzeltilmiş Grup Kârı

	DEMPE Oranı	Toplam Kar	Düzeltilmiş Kar
Holland Co.	50%	2.150,00 TL	1.075,00 TL
Spain Co.	45%	2.150,00 TL	967,50 TL
Norway Co.	5%	2.150,00 TL	107,50 TL
Grup Kârı	2.150,00 TL		

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur:

DEMPE Analizi rasyolarına göre yapılan düzeltmeyi gösteren Tablo 7’den en yüksek kârı elden eden Norveç’teki şirketin aslında agresif vergi planlaması kapsamında kurulduğu ve yapay yollarla gelirin bu şirkete aktarıldığı anlaşılmaktadır.

2.2.2. Eylem 13. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonunun Yeniden İncelenmesi

Matrah aşınımının engellenmesi kapsamında yapılacak etkin bir transfer fiyatlandırması incelemesi için gerekli olan doğru ve etkin risk analizine esas teşkil edecek nitelikli bilgilere ulaşmak hemen her ülke vergi idaresinin ortak arzusudur. Dolayısıyla “dokümantasyon” transfer fiyatlandırması meselesinin önemli bir ayağını oluşturacaktır.

Mükellef açısından belgelendirme yükümlülüğü, ilişkili işlemlerinde matrah aşındırması meydana getirip, bu yolla kar aktarımı yapıp yapmadığını, ülkelerin mali egemenlikleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri incelemelere bir kanıt olarak sunmaları ve kendilerini savunmaları açısından gereklilik arz etmektedir.

ABD ve OECD ülkelerinin mali mevzuatlarında kullanılan “ilişkili kişi” kavramı üzerinde, potansiyel vergi suiistimali veya matrah aşındırması olgusunun giderek etkili olduğu görülmektedir.

Gerek ABD gerekse gelişmiş ülke olarak kabul edilen Avrupa orijinli OECD ülkeleri transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında raporlama ve dokümantasyon meselesine özel önem vermektedir. Özellikle BEPS Eylem Planı kapsamında AB üyesi OECD ülkelerince benimsenen daha entegre ve diğer ülke otoriteleri ile karşılıklı bilgi değişiminin gerekliliğini önemseyen şeffaf dokümantasyon ve raporlama ihtiyacı ortaya konmuştur (www.nazaligundem.com).

OECD, BEPS Eylem Planı'nın 13. Aksiyonu, transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülükleri yerine getirilirken karşılaşılan güçlükleri ve belirsizlikleri ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Bu aksiyonun BEPS ile mücadele önlemlerini uygulamaya aktarmada seçtiği yöntem; OECD, TFR'nin "Belgelendirme" ye ayırdığı "Beşinci Bölümü"nün tamamen silinmesi ve üç aşamalı standardize yaklaşımı yansıtan yeni bölümün ve eklerinin yazılması olmuştur (Ateş, 2015:376). 8 Haziran 2015'te 13. Aksiyon çerçevesinde, içerisinde "Ana Rapor" (Master File), "Yerel Rapor" (Local File) ve "Ülke Bazlı Raporlama" (Country-by-Country Reporting) nın yer aldığı bir raporlama paketi yayımlanmıştır. Bu paket OECD TFR'nin "Belgelendirme" kısmında değişiklik yapmak ve yerel mevzuatların hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyede bulunmak amacıyla oluşturulmuştur. Ana Dosya ve Ülke Bazlı Raporlama BEPS ile ilgili risk değerlendirmeleri için, yerel dosya ise transfer fiyatlandırması analizlerinin yapılabilmesi için gerekli bilgilerin toplanmasını amaçlamaktadır (Ring, 2015:510). Söz konusu uygulama paketi idarelere ÇUŞ'in operasyonel yapıları hakkında bilgi verirken, şirketlerin mahremiyetini korumayı ve transfer fiyatlandırması dokümantasyonu hususunda şeffaflık ve tutarlılık meselesine vurgu yaparak dokümantasyon standartlarını yükseltmeyi amaçlamaktadır.

OECD TFR'nin V. Bölümünü teşkil eden "Belgelendirme" kısmı 1995 yılında ilk oluşturulduğunda, yerel idareler ve mükellefler, transfer fiyatlandırması ve dokümanlarının hazırlanmasında tecrübeli değillerdi. Rehberin bu bölümünde yer alan önceki ifadeler hem mükellefler hem de yerel idareler açısından belgelendirme sürecinde uygun bir bakış açısının gerekliliğine, belgelendirme uyumunda aşırı yükten kaçınılmasına ve emsallere uygunluk ilkesinin güvenilir bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için lazım olan verilerin elde edilmesini sağlayan belgelendirme meselesinde idareler ve mükellef arasında yapılması istenen daha fazla işbirliği talebine dikkat çekmekteydi. "Belgelendirme" kısmının önceki hali, bir transfer fiyatlandırması belgelendirme

paketinde olması gereken belgelerin bir listesini içermediği gibi transfer fiyatlandırmasının belgelendirme süreci, ceza müessesesi ve ispat yükümlülüğü konuları arasındaki bağlantıya ilişkin açık bir ifadesi yoktu³⁴.

Birçok ülke matrah aşınmasının önlenmesi için önemli bir konu olan transfer fiyatlandırması dokümantasyon standartlarını belirlemiştir. ÇUŞ'lerin grup içi işlem hacmi ve karmaşıklığının artması ile dokümantasyon gerekliliğinin yaygınlaşması, yerel vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması hususundaki titizliği ile birleştiğinde mükellefler için uyum maliyeti dikkate değer bir şekilde artış göstermiştir. Bütün bunlara rağmen vergi idareleri transfer fiyatlandırması dokümantasyonu konusunda oluşan standartları yeteri kadar bilgilendirici bulmadığı gibi vergileme ve risk analizi ihtiyaçları için yetersiz bulmaktadır³⁵.

OECD BEPS Eylem Planı'nın 13. Aksiyonu, transfer fiyatlarının emsallere uygunluğuna dair dokümantasyon yükümlülükleri ile ilgili yeni standartlar getirmek suretiyle bu konudaki şeffaflık ve tutarlılığı ön plana çıkartarak vergi idarelerinin ÇUŞ'in global faaliyetleri ve transfer fiyatlandırma politikaları ile ilgili daha net ve etkili bilgiler alınmasını amaçlamaktadır.

Türkiye'den de transfer fiyatlandırmasına ilişkin dokümantasyon yükümlülüklerine dair yeni düzenlemeler yapması bekleniyordu.

2.2.2.1. Transfer Fiyatlandırmasında Dokümantasyonun Önemi

Transfer fiyatlandırması dokümantasyonu; ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan fiyatların, ilişkisiz emsal işlemlerde uygulanan fiyatlara nasıl uygun olduğunu ispat etmek maksadıyla gerçekleştirilen, aynı zamanda idarenin vergi risk analizi yapmalarını sağlayan ve inceleme elemanlarının bir ön değerlendirme yapmasına yardımcı olan belgelendirme işlemidir.

Yasal olarak zorunluluk da olsa, transfer fiyatlandırması dokümantasyonu sayesinde, işletmeler kendi operasyon modelleri, sektörleri ve rakipleri ile ilgili geniş bir bilgi setine ulaşıyorlar. Olası bir incelemede, ilişkili işlemlere dair geçmiş bilgilere ulaşmak ve

³⁴ OECD, 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi, V. Bölüm "Belgelendirme" s. 235

³⁵ OECD, 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi, V. Bölüm "Belgelendirme" s. 235-36

bunları dokümente etmek için kaybedecekleri zaman ve katlanacakları maliyet minimuma iniyor ve transfer fiyatlandırması politikalarının tutarlı ve ikna edici olarak uygulandığının ispatını sağlıyorlar.

Türkiye'nin de üyesi olduğu OECD çalışma gruplarından FTA (Forum on Tax Administration) ³⁶ 'nın ulusal vergi idareleri ile hazırladığı bir rapor, transfer fiyatlandırması analizlerine ilişkin şu konulara işaret etmektedir (Gücüyener, 2015:70).

- Yerel idarelerin mevcudundaki bilgileri en verimli şekilde kullanarak gerçekleştirecekleri bir transfer fiyatlandırması analizinin en önemli adımı etkin bir risk analizi yapmaktır.
- Transfer fiyatlandırması analizi çok fazla ve karmaşık veriler kullanımını gerektirmektedir.
- Bazı vergi idareleri transfer fiyatlandırması analizlerini bir yıldan kısa sürede tamamladıklarını iddia etse de ortalama bir transfer fiyatlandırması analizi bir buçuk yılda tamamlanmaktadır.
- Vergi idarelerinin bazıları ÇVÖA'larını kullanarak diğer vergi idarelerinden etkin bir şekilde veri kullanmasına rağmen, bazı vergi idareleri ÇVÖA'na sahip olmadıkları diğer vergi idarelerinden ya çok zor bilgi almaktadırlar veya hiç alamamaktadırlar.
- Denetim elemanları denetim esnasında nitelikli bilgilere ulaşamadıkları için zorluk yaşamaktadırlar.

Anlaşılmaktadır ki; OECD'nin transfer fiyatlandırması yolu ile matrah aşınması ve kar aktarımı ile ilgili önemli bir kaygısı, transfer fiyatlandırması uygulamalarının dokümente edilmesidir. Dolayısıyla Eylem Planı'nın bir aksiyonu tamamen bu konuya ayrılmış ve 13. Aksiyon olarak transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülüklerine dair çalışmaların yapılması öngörülmüştür.

³⁶ 2002 yılında kurulan **Forum on Tax Administration (Vergi İdaresi Forumu)**, tüm OECD ve G20 üyeleri dâhil olmak üzere 53 gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi idarelerinin komisyon üyelerini bir araya getiren bir OECD çalışma kuruludur. Komisyonun vizyonu, küresel eğilimleri belirleyebilecekleri, tartışabilecekleri ve yeni fikirler geliştirebilecekleri bir forum oluşturmaktır.

2.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasında Yeni Dokümantasyon Yaklaşımı

En son 2010 yılında revize edilen “OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nin “dokümantasyon” ile ilgili olan V. Bölümü, 5 Ekim 2015 tarihinde tamamlanan “BEPS Eylem Planı Nihai Raporu” ışığında yeniden revize edilmiştir. Revize edilen V. Bölüm, ÇUŞ’lerin tedarik ve değer zinciri içerisinde ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri ilişkili işlemlerinin emsallere uygunluğunun üç aşamalı bir yaklaşımla belgelendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Şekil 3 BEPS Eylem Planı 13. Aksiyon kapsamında yenilenen dokümantasyon kurgusunu ifade etmek üzere Price Waterhouse Coopers (PwC) Türkiye’nin Nisan 2020’de gerçekleştirdiği “Transfer Fiyatlandırması Webex ³⁷”inden derlenerek tarafımdan tablo haline getirilmiştir.

³⁷ <https://www.youtube.com/watch?v=l4ttnTK5ZVg&t=1399s> (E.T. 14/05/2022)



Şekil 3: BEPS 13. Aksiyon Kapsamında Yenilenen Dokümantasyon Kurgusu

Kaynak: www.youtube.com

2.2.2.2.1. Ana Dosya (Master File)

Revize edilen OECD TFR'ne göre “Ana Dosya” veya piyasada “Genel Rapor” olarak anılan “Ana Rapor”, vergi idarelerine olası bir transfer fiyatlandırması riskinin varlığını analiz etmek üzere, işletme operasyonlarının küresel yapısı, genel transfer fiyatlandırması politikaları ile gelirin ve ekonomik faaliyetlerin küresel dağılımı gibi bilgilere yer vermek suretiyle ÇUŞ'in global tedarik zinciri hakkında bilgi vermeli, faaliyet gösterilen sektör dinamiklerini açıklayabilmelidir. Genel itibariyle, Ana Rapor'un, ÇUŞ grubunun transfer fiyatlandırması faaliyetlerinin ekonomik, yasal, finansal ve vergisel boyutlarına dair net bir resmini vermesi beklenir³⁸.

Grubun bütün faaliyetlerini ilişkili işlemlerden bağımsız ve genel olarak anlatıldığı, grubun tedarik ve değer zincirinin ortaya konularak, grup üyesinin bu değer zincirine yaptığı katkıyı anlamaya yönelik bir rapordur. Genel bir görünüm sergilediği için şirket bazında değişiklik göstermeyen bir rapordur. İdarenin bu rapordan anlamak istediği yereldeki grup üyesinin genel durumu gösteren büyük resimde nerede olduğunu görmek

³⁸ OECD, 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi, V. Bölüm “Belgelendirme” s. 240

ve değer zincirine yaptığı katkıyı anlamaktır. Dolayısıyla idare kendilerine sunulan genel raporda mükellefi olan yerel şirketin grup içerisindekini yerini anlayamıyorsa bu genel rapor söz konusu idare için yeterli bir rapor değildir. Dolayısıyla idare için mükellefinin grup içerisindeki konumunun anlaşılabilmesi bir rapor ile revize edilmesi gerekir. Bu aksaklıkların yaşanmaması için raporu grubu merkezi seviyede temsil eden ve grubun tüm şirketlerine vakıf olan şirketin hazırlaması ve diğer grup üyeleri ile bunu paylaşması doğru olacaktır.

Rehberde net bir şekilde ifade edilmiştir ki Ana Dosya’da çok uluslu herhangi bir şirkete ait detaylı tüm bilgilerin verilmesi hem imkânsız hem de gereksizdir. Zira bu raporun asıl maksadı, ÇUŞ’in faaliyet gösterdiği ülke vergi idarelerine üst düzeyde bir açıklama yapmakla birlikte transfer fiyatlandırması sonuçlarını birebir etkileyeceği düşünülmeyen ayrıntıların bu raporda yer almaması gerekmektedir.

İleriki bölümlerde yerel mevzuatımızdaki haliyle üzerinde daha ayrıntılı duracağımız, Ana Rapor’un içerisinde yer alması gereken ve ÇUŞ grubunun prototipini oluşturan ve beş kategoride toplanan bilgiler şu şekildedir³⁹;

- Organizasyon Yapıları
- Faaliyet Yapıları (İşin veya İşlerin Tanımlanması)
- Gayrimaddi Varlıklara İlişkin Bilgiler
- Finansal Aktiviteleri (Şirket İçi Finansal Faaliyetleri)
- Mali Yapısı (Finansal ve Vergisel Pozisyonları)

2.2.2.2.2. Yerel Dosya (Local File)

Yerel Rapor, belirli bir ülkedeki yerel bir ilişkili işletme ile farklı ülkelerdeki ilişkili işletmeler arasında cereyan eden ve o ülkedeki vergi sistemi açısından önem arzeden işlemlerle ilgili transfer fiyatlandırması analizine ilişkin bilgiler üzerine odaklanır. Kapsamlı ve geniş bakış açısına sahip Ana Dosya’nın aksine Yerel, ÇUŞ’in grup içerisindeki faaliyetlerine yönelik daha ayrıntılı bilgileri içerir⁴⁰. Yerel Belgeleme

³⁹ OECD, 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi, V. Bölüm “Belgelendirme” s. 241

⁴⁰ OECD, 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi, V. Bölüm “Belgelendirme” s. 241

Raporu'nda yer alan bilgiler Ana Rapor'da yer alan bilgileri tamamlayıcı ve destekleyici nitelikte olmalıdır. Bilgi tekrarı olmaması için; Ana Rapor'da aynı bilgi varsa Ana Rapor'u kendisine referans olarak gösterebilir (Gücüyener, 2015:71).

Yerel dosya için istenen bilgiler, ana dosyayı destekler ve mükellefin emsallere uygunluk ilkesi kapsamında hareket etmesine yardımcı olur. Yerel dosya, belli bir ülkedeki yerel bir ilişkili şirket ile başka ülkelerdeki ilişkili şirketler arasında cereyan eden ve o ülkenin mali mevzuatında önemli yer teşkil eden işlemler ile ilgili transfer fiyatlandırması analizine dair bilgilere odaklanır. Bu bilgiler, üzerinde durulan işlemlere dair finansal verileri, karşılaştırılabilirlik analizi verilerini ve en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve bu yöntemin uygulanmasına dair verileri kapsayacaktır⁴¹.

Yerel Raporda yer alması gereken bilgiler OECD TFR'nin güncellenmiş halinin V. Bölümünün Ek II. sinde şu şekilde yer almaktadır;

Yerel İşletmeye Ait Bilgiler;

- Yerel işletmenin yönetim yapısı hakkında bilgi. Yerel işletme yöneticisinin rapor verdiği kişiler ve bu kişilerin merkez ofislerinin kurulu olduğu ülkelere dair bilgiler,
- Yerel işletmenin yürütmekte olduğu iş stratejilerine dair ayrıntılı açıklama: yakın zamanda yeniden yapılanma olup olmadığı bilgisi. İçinde bulunulan yıl veya bir önceki yıl içerisinde gayrimaddi haklara ilişkin bir devir yaşanıp yaşanmadığı bilgisi,
- Önemli rakipler.

İlişkili İşlemlere Dair Bilgiler;

- Önemli kabul edilen ilişkili işlemlerin ve bunların gerçekleşme koşullarının açıklanması,
- İlişkili işlemlerin her biri itibarıyla yerel işletmenin dâhil olduğu ve fakat yabancı alıcı veya ödeyicinin vergi idaresi tarafından kabul görmeyen grup içi ödeme ve tahsilatların ayrıntıları (ürün, hizmet, imtiyaz, faiz, vs. için yapılan ödeme ve tahsilatlar),
- Her bir ilişkili işlemin ilişkili taraflarının ve bunlar arasındaki ilişkilerin tespiti,

⁴¹ OECD, 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi, V. Bölüm "Belgelendirme" s. 241

- Yerel İşletmelerin gerçekleştirdiği tüm önemli grup içi anlaşmaların örnekleri,
- İlişkili işlemlere taraf olan ilişkili işletmelere ait, geçmiş yıllara göre değişiklikleri de içeren faaliyet, risk ve varlık analizi,
- Seçilen transfer fiyatlandırması yönteminin ve bu yöntemin seçilmesinin nedenleri,
- Şayet var ise test taraf olarak seçilen ilişkili işletme ile bu seçimin nedenlerinin belirtilmesi,
- Tercih edilen transfer fiyatlandırması metodolojisinin uygulanmasına ilişkin önemli varsayımların bir özeti,
- Şayet var ise seçilmiş iç veya dış emsal işlemlerin bir listesi, tanımı ve transfer fiyatlandırması analizinde esas alınacak bağımsız işletmelerin ilgili mali göstergelerine ilişkin bilgiler ve ilaveten emsal araştırma metodolojisi ve bu bilgilerin kaynağına ilişkin açıklama,
- Gerçekleştirilen her türlü karşılaştırılabilirlik düzeltmesine ilişkin açıklamalar ve bu düzeltmelerin test edilen tarafın sonuçlarına göre mi, emsal işlemlere göre mi veya her ikisine göre mi yapıldığına dair bir gösterge,
- İlgili işlemlerin seçilmiş transfer fiyatlandırması yöntemine dayalı olarak emsallere uygun fiyatlandırıldığına dair varılan hükmün gerekçeli açıklaması,
- Tercih edilen transfer fiyatlandırması metodolojisinin uygulanmasında kullanılan finansal bilgilerin özeti,
- Söz konusu ilişkili işlemler ile ilgili olarak yerel vergi idaresinin taraf olmadığı tek, iki veya çok taraflı PFA ile diğer mali idare kararlarının kopyaları.

Finansal Bilgiler

- Yerel işletmenin cari yıla ilişkin mali hesapları. Denetlenmiş veya henüz denetlenmemiş hâlihazırdaki belgeler,
- Transfer fiyatlandırmasında kullanılan mali verilerin sene sonu mali tablolarıyla nasıl ilişkilendirileceğini gösteren bilgi ve dağıtım planları,
- Analizde kullanılan emsallerin ilgili mali verilerinin özeti ile bu verilerin elde edildiği kaynaklar.

2.2.2.2.3. Ülke Bazlı Rapor (“CbC” Country by Country Reporting)

Ülke bazlı rapor, ÇUŞ’lerin faaliyetlerini yürüttüğü vergi bölgeleri bazında gelirlerini ve ödedikleri vergilerin istatistiki dağılımlarını gösteren (ekonomik faaliyetlerin yerleşim merkezlerine dair belirli göstergelere ilişkin bilgiler ışığında), aynı şekilde bir ülkede faaliyet gösteren birden çok grup şirket için de yürüttükleri faaliyetlere göre ayrıştırma yapan bir rapordur. Bu rapor vergi otoritelerinin tutarlı ve hızlı bilgi almalarını, bununla birlikte söz konusu bilginin doğruluğunu ve mahremiyetini sağlayacaktır.

ÜBR, idarelerin ÇUŞ ile karşı karşıya oldukları transfer fiyatlandırmasına bağlı temel erozyon riskini analiz etme kabiliyetini artırıyor (Ring, 2015:515). Ancak rapordaki bilgiler tam bir işlevsel analize ve tam bir karşılaştırılabilirlik analizine dayalı (formulary apportionment)⁴² bir transfer fiyatlandırması analizinin ikamesi olarak kullanılmamalıdır. Zira bu bilgiler kendi başına transfer fiyatlarının emsallere uygun olup olmadığına dair kesin bir kanıt oluşturmaz⁴³. Böylesi bir analiz yerine tamamen ülke bazlı rapora ilişkin bilgileri kullanmak, etkin ve ayrıntılı bir analize dayalı vergi denetiminin göz ardı edileceği endişesini ortaya çıkarmaktadır (Ring, 2015:515).

ÜBR’u, ana dosya ve yerel dosyadan farklı kılan en önemli özellik, vergi idarelerinin bu raporu transfer fiyatlandırmasına ilişkin risk analizi olarak kullanmaları dışında matrah aşındırma ve kar aktarımı ile ilgili diğer riskleri analiz etme bakımından kullanılmasına olanak sağlamasıdır (Güçüyener, 2015:72). Transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülüklerine getirilen ÜBR kimine göre BEPS Eylem Planı’nın en elle tutulur başarısı ve belki de uluslararası vergi rejiminin gelişimine tek gerçek katkısı olarak görülmektedir⁴⁴.

2.2.2.3. Yeni Dokümantasyon Paketinin Uygulanması

Ana Dosya ve Yerel Dosya standardının getirdiği yükümlülüklerin yerel mevzuatlara hukuki ve idari düzenlemeler yoluyla yerleştirilmesi tavsiye edilmiş ve OECD BEPS

⁴² Formül ile paylaşırma, ÇUŞ’e ait gelirin bağlı işletmeler arasında bir formüle dayalı olarak paylaşılmasını öngören, emsallere uygunluk ilkesine alternatif bir transfer fiyatlandırması yöntemidir, bk. ATEŞ, Leyla (2011), Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, s.7

⁴³ OECD, Action 13. Final Report, s.16

⁴⁴ Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS Nedir? için bkz. Prof. Dr. Yariv Brauner, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in Taxation, International Tax Law Conference Series – 5, İstanbul – 2018

Eylem Planı'na katılan ülkeler arasında söz konusu standartlar ile ilgili iç hukuk düzenlemelerine giderken bu dosyaların hem mahremiyetinin sağlanması hem de TFR'ndeki standartlar ile uyumlu olması yönünde konsensüs sağlanmıştır⁴⁵.

Ayrıca iç hukuk düzenlemelerinde eşzamanlı belgelendirme (contemporaneous documentation), zamanlama (time frame), önemlilik (materiality), saklama (retention of documents), dokümantasyon güncelleme sıklığı (frequency of documentation updates), dil (language), cezalar (penalties) ve gizlilik (confidentiality) hükümleri açısından gözden kaçırılmaması gereken temel noktalar tespit edilmiştir. Böylelikle mükellefin farklı ülkelerin farklı dokümantasyon yükümlülükleri ile karşılaşmasına rağmen, uyum maliyetinde bir artış yaşanmasının önüne geçilmek istenmektedir (Ateş, 2018:379).

OECD TFR'ndeki kıstaslara göre⁴⁶ Ülke Bazlı Rapor (CbC) düzenleme yükümlülüğü olan ÇUŞ'lerin kendi ülke sınırları içerisinde yerleşik, nihai ana işletmelerinden söz konusu dokümantasyon yükümlülüğünü zamanında sunmaları talep edilmeli ve bu bilgiler şirketler grubunun faaliyet gösterdiği (ve TFR'nde yer alan mahremiyet, tutarlılık ve uygun kullanım şartlarını yerine getiren) diğer ülkeler ile otomatik olarak paylaşmalıdır⁴⁷.

ÜBR, ÇUŞ'in nihai ana işletmesinin (ultimate parent entity of MNE group) mukimi bulunduğu ülke vergi idaresine sunulacaktır⁴⁸. Nitekim 13. Eylem Final Raporu ülkelerin kendi vergi alanlarında faaliyet gösteren ÇUŞ'in nihai ana işletmelerine böyle bir raporlama yükümlülüğü getirmektedir. Yapılacak iç hukuk düzenlemesine yardımcı olmak için bir yasama modeli hazırlanmış ve OECD TFR'ne eklenmiştir (Ateş, 2018:379). Böylelikle ülkeler mevcut yasal sistemlerinde değişiklik yapmak istediklerinde bu model düzenlemeyi kendi iç hukuklarına uyarlayabileceklerdir⁴⁹.

Vergi idarelerinin ülke bazlı raporlama yoluyla elde ettiği bilgileri, ÇUŞ grubunun faaliyet gösterdikleri diğer vergi bölgeleri ile otomatik olarak paylaşabilmeleri için; mevcut Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardımlaşmaya Yönelik Çok Taraflı

⁴⁵ OECD, Action 13. Final Report, s.20

⁴⁶ OECD, TFR, V. Bölüm E.2.2, s. 249

⁴⁷ OECD, TFR, V. Bölüm E.4.1, s. 251

⁴⁸ OECD, Action 13. Final Report, s.40

⁴⁹ OECD, TFR, V. Bölüm, E.2.4.2, s.252

Anlaşmalar, ÇVÖA ve Vergi Bilgileri Değişim Anlaşmaları (VBDA)’na dayanan yetkili makam anlaşmaları (YMA) imzalanması gerektiği vurgulanmıştır⁵⁰.

Rehber, dokümantasyon yükümlülüğünü anlattığı V. Bölümün sonunda; katılımcı ülkelerin gerekli iç hukuk düzenlemelerini zamanında tesis etmeleri ve bilgi değişimine ilişkin uluslararası anlaşmalarının kapsamının genişletilmesi hususunda teşvik edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Güncellenen OECD TFR’nin “Belgelendirme” bölümünden anladığımız kadarıyla yeni dokümantasyon sisteminin üç temel amacı bulunmaktadır;

1. Risk analizi; idarelerin etkin bir transfer fiyatlandırması risk analizi yapabilmesi için sağlıklı ve sistematik bir şekilde belgelenmiş güvenilir bilgilerin ortaya konması gerekmektedir.
2. Uyum; ilişkili kişiler arası gerçekleşen ilişkili işlemlerde uygulanan fiyat ve diğer koşulların belirlenmesinde ve söz konusu işlemlerden elde edilen gelirlerin idareye beyan edilmesi hususunda mükelleflerin gerekli özeni göstermelerinin sağlanması.
3. Denetim; vergiye tabi ilişkili işlemlerde uygulanan transfer fiyatlandırması uygulamalarının ayrıntılı bir şekilde denetlenmesi için gerekli verilerin idareye sunulmasının sağlanması.

Transfer fiyatlandırmasına dair yeni dokümantasyon yaklaşımı yerel mevzuatlara taşınırken bu amaçların her birinin ayrı ayrı dikkate alınması önemli olacaktır.

2.3. OECD BEPS Eylem Planı’nın Türk Vergi Sistemine Yansımaları

Uluslararası uygulamaları uzun bir geçmişe dayanan transfer fiyatlandırması müessesesi bizim mali mevzuatımız için görece biraz daha yeni bir kavram olup gerek mükellefin gerekse idarenin bütün yönleri ile benimseyemediği bir uygulamadır. Uluslararası maliyede mevzuatların birbirileri ile uyumlaştırılması yaklaşımı dolayısıyla Türk Vergi Mevzuatında transfer fiyatlandırması müessesesi gelişimini sürdürmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi vergi mevzuatımıza ilk olarak mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. Maddesi ile “örtülü

⁵⁰ OECD, TFR, V. Bölüm, E.2.4.2, s.252

kazanç” adı altında oldukça sınırlı bir kavram olarak girmiştir. Mevzuatımız için yeni bir husus olması dolayısıyla bu müessesenin en temel unsurları olan “ilişkili kişi” ve “emsallerine uygunluk ilkesi” ayrıntıları ile işlenmemiştir.

Transfer fiyatlandırması kavramının içeriği, uluslararası vergi uygulamaları kapsamında 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13. Maddesi ve sonrasında bu düzenlemelerin uygulanmasını göstermek maksadıyla yayımlanan “1 seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” hükümleri ile bir önceki kanuna göre daha net açıklamalar kullanılarak, ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ve fiyat tespit yöntemleri gibi yeni standartlar barındıran bir anlayış ile yeniden düzenlenmiştir.

2.3.1. Eylem 8-10 Yansımaları

BEPS Eylem Planı’nın Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Yaratılan Değer ile Uyumlu Olması kapsamında oluşturulan Eylem 8-10 Final Raporu uluslararası vergi rejimi açısından ÇUŞ’in en önemli fonksiyonunun değer yaratma olduğunu ve en yüksek kazancın değeri yaratan işletmelere atfedilmesi gerektiği yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşım ile birlikte ilişkili işlemlerin analizinde geleneksel fonksiyon, risk ve varlık analizi

2.3.1.1. Gayrimaddi Varlık

Türk vergi mevzuatında gayrimaddi varlık tanımı Transfer Fiyatlandırmasına Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında 1 Seri No’lu Genel Tebliğ’in 10. Maddesinin 1. Fıkrasında “Gayrimaddi Hakların Tanımı” başlığı altında şu şekilde yapılmaktadır;

“Gayrimaddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle,

gayrimaddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır”

Tebliğde “gayrimaddi varlık” kavramı bir tanım yapılarak değil, örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu örneklerle bakıldığında gayrimaddi olarak kabul edilebilecek varlıkların geniş bir kapsamda ele alındığı ve gayrimaddi varlık tanımının net bir şekilde ortaya konulmadığı görülmektedir. İdare bu düzenlemede “gayrimaddi hak” kavramını özel hukukta yer alan fikri mülkiyet kavramını içkin bir şekilde kullanmıştır (Ateş, 2017:?). Bu durumda tebliğde sayılanların dışında fiziki bir varlığı olmayan bir şeyin gayrimaddi varlık olarak kabul edilebilmesi için idarenin referans alabileceği bir tanım veya ölçüt bulunmamaktadır (Çamurcu, 2021:825).

Eylem 8-10 final raporu gayrimaddi varlıkları içeren transfer fiyatlandırması işlemlerinde gayrimaddi varlıkların kullanımı ile elde edilen geliri nihai olarak ÇUŞ grubu içerisinde paylaşma hakkına sahip olan kuruluş veya kuruluşların belirlenmesini önemsemektedir. Her ne kadar bir gayrimaddi varlığın yasal sahibi, gayrimaddi varlığın kullanılması ile elde edilen geliri alabilse de yasal sahibinin ÇUŞ grubunun diğer üyeleri, gayrimaddi varlığın değerine katkıda bulunması beklenen işlevleri yerine getiren, bu tür varlıkları kullanan ve bu tür riskleri üstlenen üyelerin yaptıkları katkılar karşılığında emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tazmin edilmesi gerekmektedir⁵¹. Benimsenen bu görüş güncellenen OECD 2017 ve 2022 TFR’ne aynen yansımıştır⁵². Mevzuatımızda bu durum biraz daha sınırlı ele alınmıştır buna göre 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’in 7. Maddesinin 2. Paragrafının c.1 fıkrasına göre; “gayrimaddi hakların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımına ilişkin grubun ayrıntılı stratejisi, grubun sahip olduğu önemli gayrimaddi haklar ve bunların

⁵¹ OECD BEPS Action Plan, Actions 8-10 Final Reports, “6.32 In transfer pricing cases involving intangibles, the determination of the entity or entities within an MNE group which are ultimately entitled to share in the returns derived by the group from exploiting intangibles is crucial. A related issue is which entity or entities within the group should ultimately bear the costs, investments and other burdens associated with the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangibles. Although the legal owner of an intangible may receive the proceeds from exploitation of the intangible, other members of the legal owner’s MNE group may have performed functions, used assets, or assumed risks that are expected to contribute to the assets, and assuming such risks must be compensated for their contributions under the arm’s length principle.”

⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017-2022/6.32)

hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğu, gayrimaddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmeler, gayrimaddi haklara ilişkin grubun transfer fiyatlandırması politikaları genel rapora eklenip KV beyannamesi ekinde vergi idaresine sunulmalıdır”. Mevzuatımızda DEMPE (gayrimaddi varlığın sağladığı getiriye, onu oluşturan fonksiyonları yerine getiren birimlere atfedilmesini sağlayacak ekonomik mülkiyetin) analizine esas teşkil eden iyileştirme, sürdürme ve korunma fonksiyonlarına ilişkin bir düzenleme görülmemektedir.

2.3.1.2. Emsallerine Uygunluk

OECD Model Vergi Anlaşması 9. Maddesi ile emsallere uygunluk ilkesini şöyle ifade eder; “bir Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak Devlet teşebbüsünün ve diğer bir Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir”.

İlke, OECD’nin ifadesi ile uyumlu bir şekilde KV kanunumuzda şöyle ifade edilmektedir; “Emsallerine uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki 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 kağıtlar olarak saklanması zorunludur”⁵³.

Emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, doğası gereği, bir karşılaştırma yapmayı gerektirmektedir. Karşılaştırılabilirlik analizinde, ilişkili kişiler arasında cereyan eden işlemlerdeki fiyatlandırma, bağımsız taraflar arasında cereyan eden emsal işlemlerdeki fiyatlar ile karşılaştırılarak vergiyi doğuran işlemin bedeli varsayımsal olarak belirlenir (Çamurcu, 2021:827).

BEPS Eylem Planı’nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin paradigma değişikliği genel olarak gayrimaddi varlıklar ve bunların emsal bedellerinin emsallerine uygunluk ilkesi

⁵³ Kurumlar Vergisi, 13/3

çerçevesinde belirlenmesine ilişkin olmuştur. Bu kapsamda 8. Aksiyon transfer fiyatlandırması kurallarının gayrimaddi haklar yoluyla yaratılan değerler ile uyumlu sonuçlar vermesi üzerine kurulmuştur. 8. Aksiyon ile gayrimaddi varlıkların transfer fiyatlandırması işlemlerine konu olması hususunda öngörülen düzenlemeler OECD TFR'nin bir parçası haline gelmiştir. Söz konusu düzenlemeler şu üç ana ekseninde yoğunlaşmıştır (Köse, 2014:?)

- Gayrimaddi varlıkların tanımının kapsamlı ve net bir şekilde yapılması,
- Gayrimaddi varlığın el değiştirmesi veya kullanımı nedeniyle elde edilen gelirlerin şirketler arasında değer yaratımına uygun olarak dağılımının sağlanması,
- Değerlemesi zor olan gayrimaddi varlıkların transferi için kullanılacak özel ölçülerin ve kuralların geliştirilmesi.

Mevzutamızda “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri No’lu Genel Tebliğ”in 4. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen “karşılaştırılabilirlik analizi” güncellenmiş OECD TFR’ndeki tanımla⁵⁴ aynı ruhu taşımaktadır. Buna göre karşılaştırılabilirlik analizi yapılan kontrol edilen işlemin kontrol dışı işlemler ile karşılaştırılmasında işlem fiyatını etkileyecek olan; mal ve hizmetlerin niteliklerinin, tarafların gerçekleştirdikleri fonksiyonların, ekonomik koşulların ve tarafların iş yapma stratejilerinin göz önünde bulundurmadan emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

2.3.1.3. İlişkili Kişi

BEPS Eylem Planı kapsamında OECD’nin benimsediği yaklaşımlar doğrultusunda Transfer Fiyatlandırması Mevzuatımıza yansıyan değişikliklerin başında “ilişkili kişi” kavramı geliyor. Zira transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının bir vergi güvenlik müessesesi olduğunu düşündüğümüzde, agresif vergi planlamaları ile matrah aşındırmanın başat aktörü olan ilişkili kişi kavramının tanımı ve kapsamı son derece önemlidir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı’nın düzenlendiği 5520 sayılı KVK’nun 13. Maddesinde ilişkili kişi kavramı; “kurumların kendi ortaklıkları,

⁵⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022/D.1.)

kurumların veya ortakların ilgili bulundukları gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır” şeklinde tanımlanırken söz konusu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranından bahsedilmemiştir. Sermaye ve kâr payı oranlarına dair net bir düzenleme olmadığı için de bu tanım uygulamada bir kapsam sorunu ortaya çıkarıyor. Bir şirketin başka bir şirkete %0,1 oranında bile ortaklık payı ile bağlı olması o şirketin ilişkili kişi sayılmasına ve bu da gerçekleştirilen işlemlerde geniş bir ilişkili kişi ağının ortaya çıkmasına neden oluyordu.

Söz konusu belirsizlik 2016 yılında yürürlüğe konulan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 59. Maddesi ile 5520 sayılı KVK’ 13. Maddesinin 2. Fıkrasına getirilen şu ek cümleler ile daha net hale getirilmiştir; “İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.” Bu düzenleme ile mevzuatımızdaki ilişkili kişi kavramı hem genişletilmiş hem de sermaye ve kâr payı oranı konusundaki belirsizlikler ortadan kaldırılmıştır (Dönmez, 2020:418).

Kanun maddelerinin temelinde bir tarafın “ilişkili kişi” olarak tanımlanabilmesi için kurum ile gerçekleştirdiği işlemde elde ettiği menfaatin ilişkili kişi olmasından kaynaklanan bir kazanç dayanıyor olmalıdır. Yani menfaatin ortaya çıkışı ilişkili kişi olma durumundan kaynaklanmalıdır. Ancak, piyasada aynı koşullar altında aynı menfaatler sağlanabiliyor ise “ilişkili kişi” sıfatından kaynaklanan bir menfaatten söz edilemez. Yani “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” üçüncü bir kişiye verilmeyecek bir menfaatin ilişkili bir kişiye verilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır (Ağar, 2011:195-196).

Hem OECD hem de G20 üyesi olan Türkiye, BEPS Eylem Planı kapsamında revize edilen transfer fiyatlandırması dokümantasyon standartlarına uygun düzenlemeler

yapacağı bekleniyordu. Nitekim 25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı” ile OECD, BEPS Eylem Planı kapsamında transfer fiyatlandırmasına ilişkin yeni dokümantasyon standartlarının mevzuatımıza dâhil edilmesine yönelik düzenlemeler getirilmiştir.

Bu düzenlemelere ilişkin açıklamalar 1 Eylül 2020 tarihli 31231 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “4 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği” ile Hazine ve Maliye Bakanlığına Bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 18/11/2001 tarihli ve 2704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’de yer almıştır.

2.3.2. Eylem 13’ün Yansımaları

Bu kısımda BEPS Eylem Planının 13. Aksiyonu kapsamında değişen dokümantasyon standartlarının Türk Vergi Sistemini ne ölçüde etkileyeceği incelenecektir.

Türkiye’de 25 Şubat 2020 tarihine kadar transfer fiyatlandırmasına ilişkin dokümantasyon denilince yalnızca “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” ile “Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde yer alan Transfer Fiyatlandırması Formu”nu anlıyorduk. Bu tarihten sonra mevzuatımıza “Genel Rapor” ve “Ülke Bazlı Rapor” olmak üzere iki dokümantasyon yükümlülüğü daha girdi. Bu yükümlülüklerin uygulanmasına dair açıklamalar 1 No.’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nin 7. Bölümüne eklenerek güncellenmiştir.

Mali mevzuatımızda güncellenen, transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülükleri şu rapor ve formlardan oluşmaktadır;

2.3.2.1. Genel Rapor

Birçok ülke Genel Rapor’u mevzuatına aldı. Uygulama şu ana kadar 49 ülkede yürürlüğe girmiş durumda⁵⁵. Genel rapor mevzuatımıza Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan ve Resmî Gazete’de yayımlanan "1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü

⁵⁵ <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/11/beps-action-13-nov13-2020.pdf> (E.T. 21/07/2022)

Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri Nolu Tebliğ'in "Belgelendirme" başlıklı 7. Bölümü açıklamaları ile girdi.

Genel Rapor ÇUŞ grubunun global yapılanmasını, ne tür faaliyetler yürüttüğünü, bunların ekonomik dağılımını, hukuki yapılanmasını, ortaklık paylarının nasıl işlediğini ortaya koyan ve grubun finansal ve vergisel durumu hakkında bilgi veren rapordur. İdareler bu rapordan elde ettikleri bilgiler ile grubun faaliyetleri ile gelirleri arasında doğru bir yapılanma oluşturulmuş mu bunu analiz etmeye çalışır.

Genel Rapor'un birtakım kriterleri sağlayan mükellefler tarafından hazırlanması bekleniyordu, öyle de oldu. 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na göre Genel Rapor, ÇUŞ grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisinin de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta hem aktif büyüklüğün hem de net satışların 500 milyon TL ve üzerinde olması gerekiyor. Grubun aktif büyüklüğü 500 milyon TL'yi geçiyor ama net satışlar geçmiyor ise veya tam tersi durum söz konusu ise grubun Genel Raporu hazırlama yükümlülüğü yoktur. Genel Rapor grup bazında hazırlandığı için şirketlerden bir tanesinin bu raporu hazırlaması yeterlidir.

Bizim mevzuatımızda 500 milyon TL limiti olmasına rağmen, farklı ülkelerde farklı limitlerin olduğunu biliyoruz. Yurt dışında grubun hazırlanmış bir genel rapor var ise Türkiye'de mukim şirket bunu alıp Türkçeye çevirerek kullanabilir. Bu bağlamda şu da önemli; bizim mevzuatımızda 500 milyon TL limiti olmasına rağmen, grubun ana merkezinin bağlı olduğu ülkede limit farklı olabilir ve buna bağlı olarak rapor hazırlama zorunluluğu da olmayabilir. Dolayısıyla grup üyesi olup ülkemizde mukim olan mükellefin bağlı olduğu grubun cari dönemine ait bir genel raporu olup olmadığını kontrol etmelidir.

Genel raporun, ÇUŞ grubuna bağlı KV mükellefi tarafından, cari hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra talep edilmesi halinde, İdareye veya vergi incelemesi gerçekleştiren yetkililere ibraz edilmesi gerekmektedir. Yani, Genel Rapor hazırlandıktan sonra bir yere ibraz edilmesi

gerekmiyor. Aynı Transfer Fiyatlandırması raporunda olduğu gibi hazır tutulması ve idarenin bir inceleme esnasında eğer istenirse sunulması gerekiyor.

“Söz konusu raporun yabancı dilde hazırlanmış olması halinde Türkçe çevirisi de sunulur. ÇUŞ grubuna bağlı Türkiye’de birden fazla kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, genel rapor diğerleri adına grup işletmelerinden biri tarafından hazırlanır. Bu şekilde hazırlanan raporda, hazırlayan işletme bunu hangi işletmeler adına hazırladığını açıkça belirtmelidir⁵⁶”.

Tebliğde yer alan açıklamaya göre ilk Genel Rapor, 2019 hesap dönemi için 31/12/2020 tarihine kadar hazırlanacak. Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise ilk genel raporu 01/01/2020 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemi için hazırlayacaklardır. Özel hesap dönemi 31 Mart’ta sona eren ve genel rapor hazırlamakla yükümlü bir mükellef, 1 Nisan 2019-31 Mart 2020 özel hesap dönemini kapsayan ilk Genel Raporu’nu 31 Mart 2021’e kadar hazırlamak zorundadır. Aynı şekilde özel hesap dönemi 30 Haziran’da sona eren ve genel rapor hazırlamakla yükümlü bir mükellef de 1 Temmuz 2019-30 Haziran 2020 özel hesap dönemine ait ilk Genel Raporu’nu 30 Haziran 2020’e kadar hazırlamak zorundadır.

Genel Rapor’un içeriğine baktığımızda bu rapor için istenen bilgilerin temel olarak dört bölümden oluştuğunu görüyoruz. Bunların ilki, ticari faaliyetlerin tanımı; buradaki amaç, grubun genel tedarik ve değer zincirinin anlaşılması ve grubun önemli fonksiyonlarının neler olduğunu öğrenmek. Bu bağlamda; fonksiyonları kimin gerçekleştirdiği, grubun coğrafi yapılanmasının nasıl olduğu, grup içerisinde hangi tür şirketlerin yer aldığı, üreticiler ve Ar-Ge yapan şirketlerin nasıl oluşturulduğu, önemli grup içi hizmetler, anlaşmalar ve sözleşmelerin neler olduğu, bunlara ilişkin transfer fiyatlandırması politikaları grupta nasıl kurgulandığı gibi sorulara cevap niteliğinde bilgiler verilmesi gerekiyor.

İkinci kısım, gayrimaddi varlıklar; bu kısımda da grubun sahip olduğu gayrimaddi varlıkların neler olduğu ve grup içerisinde bunların nasıl kullanıldığı, gayrimaddi varlıkların grup içerisindeki önemi, var ise grup içi lisans anlaşmaları, Ar-Ge sözleşmeleri

⁵⁶ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri Nolu Tebliğ (1 Eylül 2020 tarih ve 31231 Sayılı Resmî Gazete)

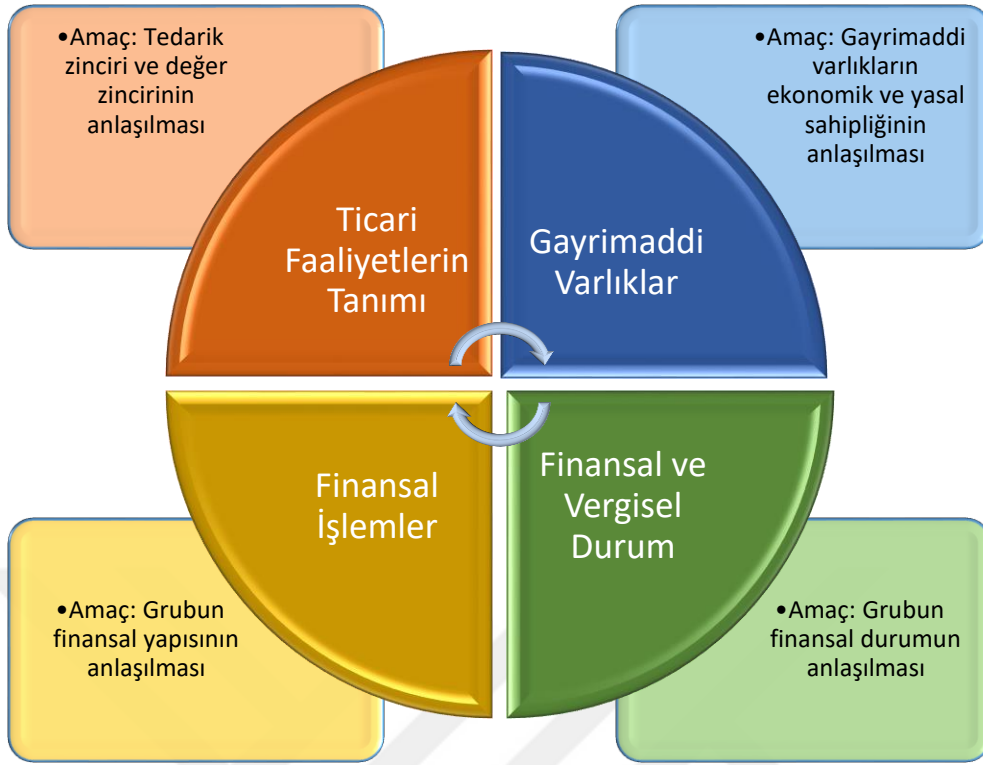
ve bunlara ilişkin transfer fiyatlandırması politikalarından bahsedilmesi gerekiyor. Buradaki amaç eğer grupta gayrimaddi varlıklar var ise bunları gerçekten geliştiren ve ekonomik olarak kullanan taraflarla bunların mülkiyetine sahip olan taraflar arasında bir uyumsuzluk olup olmadığını tespit etmek. Başka bir ifade ile; gayrimaddi varlıklara gerçekten sahip olan taraf ile ekonomik olarak onu oluşturan, zaman ve maliyet harcayan tarafın aynı olup olmadığını tespit etmek. Bu bölüm aslında Aksiyon 8'i canlandıran bir bölüm.

Üçüncü bölüm, finansal işlemler; bu bölümde grubun finansal yapısından bahsedilmesi gerekmektedir. Grubun önemli finansal anlaşmalarının neler olduğu, kendisini nasıl finanse ettiği, şirketler arasındaki işlemlerde transfer fiyatlandırması politikalarının nasıl kurgulandığı hakkında bilgi verilmesi gerekiyor.

Dördüncü bölüm, finansal ve vergisel durum; bu bölümde grubun bir konsolide gelir tablosu yer almalı ve varsa vergisel durumunu anlamak üzere PFA ve özeldelerin listesinin konulması gerekiyor.

Şekil 5 BEPS Eylem Planı 13. Aksiyon kapsamında yenilenen dokümantasyon kurgusunda “Genel Rapor”un içeriği hakkında bilgi vermek üzere Price Waterhouse Coopers (PwC) Türkiye’nin Nisan 2020’de gerçekleştirdiği “Transfer Fiyatlandırması Webex⁵⁷”inden derlenerek tarafımdan tablo haline getirilmiştir.

⁵⁷ <https://www.youtube.com/watch?v=l4ttTK5ZVg&t=1399s> (E.T. 06/06/2022)



Şekil 4: Genel Rapor'un İçeriği

Kaynak: www.youtube.com

Genel Rapor'a ilişkin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu gibi Tebliğ'e ekli bir format yok, ancak OECD'nin yayınladığı TFR'nin Genel Rapor'u anlattığı kısımda⁵⁸ yer alan rapor içeriği, güncellediğimiz mevzuatımıza yansımış ve beş ana başlık altında ayrıntılı açıklamalar yapılması istenmiştir;

1. ÇUŞ Grubunun Organizasyon Yapısı: Bu başlıkta grubun hukuki ve ortaklık yapısı ile faal olan işletmelerinin coğrafi konumlarını gösteren bilgiler şemasının hazırlanması talep ediliyor.
2. ÇUŞ Grubunun İşletme Faaliyetlerinin Tanımı: Raporun bu bölümünde istenen bilgiler⁵⁹;

⁵⁸ OECD, TFR, V. Bölüm, C.1, s.241

⁵⁹ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri Nolu Tebliğ (1 Eylül 2020 tarih ve 31231 Sayılı Resmî Gazete)

- a. İşletme karını oluşturan temel unsurlar,
- b. Grup cirosunun %5'inden fazlasına tekabül eden miktardaki ürün ve hizmetler ile grup tarafından sunulan en büyük beş ürün veya hizmete ilişkin tedarik zincirinin açıklanması,
- c. Yukarıdaki ürün ve hizmetler açısından büyük coğrafi pazarlara ilişkin bilgiler,
- d. Ar-Ge hizmetlerinin dışında kalan grup üyeleri arasında akdedilen önemli hizmet sözleşmelerini gösteren tablo ve kısa açıklamalar ile grup içi hizmetler için fiyat tespitine ve hizmet maliyetlerinin dağılımına ait transfer fiyatlandırması politikası ve önemli hizmetleri sağlayan belli başlı lokasyonlara ilişkin açıklamalar,
- e. Gerçekleştirilen önemli fonksiyonlar, yüklenilen önemli riskler ve kullanılan önemli varlıklar temelinde, her bir grup işletmesince grup içerisinde oluşturulan değere yapılan katkıları açıklayan işlev analizi,
- f. Cari hesap dönemi içerisinde, işletmelerin önemli yeniden yapılandırma, devir ve satış işlemlerinin belirtilmesi.

3. ÇUŞ Grubuna Ait Gayrimaddi Haklar: Raporun bu bölümünde istenen bilgiler;

- a. Gayrimaddi hakların geliştirilmesi, mülkiyetine ve kullanımına ait grubun ayrıntılı stratejisine dair açıklamalar ile belli başlı Ar-Ge tesislerinin ve Ar-Ge yönetim merkezinin lokasyonuna ilişkin açıklamalar.
- b. TF amaçları açısından grubun sahip olduğu önemli gayrimaddi haklar ve bu hakların grubun hangi üyesine ait olduğunu gösteren bilgiler,
- c. Maliyet katkı anlaşmaları, temel araştırma hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayrimaddi haklar ile ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmeler,
- d. Ar-Ge ve gayrimaddi haklar ile ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler,
- e. Cari hesap dönemi içerisinde, ilişkili kişiler arasında yapılan önemli gayrimaddi hak transferleri hakkında genel bilgilendirmeler (ilgili işletmeleri, ülkeleri ve gerçekleştirilen ödemeleri de gösterecek biçimde).

4. Grup İçi Finansal İşlemler: Bu kısımda ÇUŞ grubunun faaliyetlerini nasıl finanse ettiğine dair bilgiler istenir;

- a. İlişkısız kişiler ile gerçekleştirilmesine rağmen önem arz ettiği düşünölen finansal anlaşmalar da dahil olmak üzere grubun faaliyetlerinin nasıl finanse edildiğine ilişkin bilgiler,
- b. Grup içerisinde merkezi finansman işlevine işletme ya da işletmeler var ise bunlar hakkında bilgiler (bu işletmelerin etkin yönetim merkezinin yeri ve kurulduğu ölkede hakkında bilgiler bu kapsama dahil),
- c. İlişkili kişiler arasında finansal işlemler gerçekleşmiş ise bu işlemlerde uygulanan transfer fiyatlandırması politikaları hakkında genel bilgiler.

5. Grubun Finansal ve Vergisel Durumu:

- a. Cari hesap dönemine ilişkin finansal raporlama, yasal mevzuat, iç yönetim, vergi veya başka amaçlarla hazırlanmış grubun konsolide finansal tabloları,
- b. Grubun yürürlükte olan tek taraflı PFA'nın ve diğer vergi idareleri tarafından verilen, gelirin ölkeler arasındaki dağılımına ilişkin özeldelerin listesi ile bunlara ilişkin özet bilgiler.

Çok uluslu işletmeler grubunun farklı iş kollarında faaliyet göstermesi ve genel raporun bu iş kolları itibarıyla hazırlanmasının uygun olması durumunda, genel rapor bu şekilde hazırlanabilir. Bu durumda, merkezi grup fonksiyonları ve iş kolları arasındaki işlemlerin rapora yansıtılmasında gereken özen gösterilmelidir.

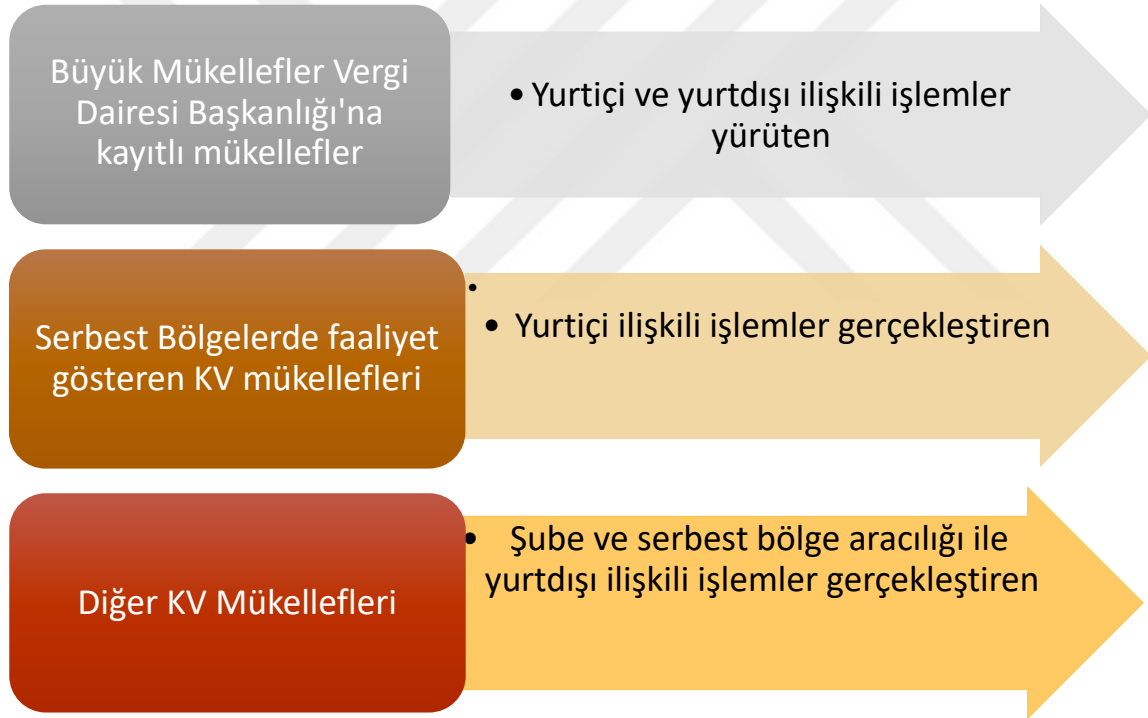
2.3.2.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile mali mevzuatımızda yerini alan “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”, Kararın yayımlandığı 2007 yılından bu yana zaten uygulamada olan bir belgelendirme yükümlölüğüdür⁶⁰. Söz konusu rapor, bu yeni süreçte de anılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda sayılan şartlar kapsamına giren KV mükelleflerince ilgili dönemin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanmaya devam edecektir. Bu raporun da Genel Rapor gibi resmi olarak talep edilmedikçe idareye ibraz edilme zorunluluğu yoktur.

⁶⁰ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtölü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar (6 Aralık 2007 tarih ve 26722 Sayılı Resmî Gazete)

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, transfer fiyatlandırması belgelendirmesine dair BEPS kapsamında benimsenen ve güncellenen OECD TFR’nde yerini alan, üç kademeli yaklaşımın bir ayağı olan “Yerel Rapor” (Local File)’un mali mevzuatımıza yansımadır ve bir önceki paragrafta da belirtildiği gibi zaten uzun süreden beri uygulanmaktadır. Yani OECD’nin benimsediği belgelendirme yükümlülüklerinden Yerel Rapor, mali mevzuatımızda Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu şeklinde uygulanmaktadır.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Genel Rapor’un tamamlayıcısıdır. Genel Rapor daha çok grubun global faaliyetlerine odaklanırken, YTFR’nda daha da özele inilerek ilgili şirketin global operasyon içerisinde ne tür faaliyetler yürüttüğü anlatılır. Söz konusu faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin emsallerine uygun olup olmadığı hakkında bilgiler içerir.



Şekil 5: Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olan Mükellefler ve Raporun Kapsamı⁶¹

Kaynak: Resmî Gazete

⁶¹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:4), (31231 Sayılı Resmî Gazete)

Yayımlanan son tebliğde de ve onun taslağında da YTFR hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükellefleri kapsamında bir değişiklik olmamıştır. Buna göre söz konusu raporu hazırlamak zorunda olan ve kapsama giren kurumlar vergisi mükellefleri ve yapacakları işlemler şu şekildedir⁶²;

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle yapmış olduğu yurt içi ve yurt dışı işlemler,
- b) Diğer Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişiler ile yapmış oldukları yurt dışı işlemler,
- c) Serbest bölgelerde faaliyet gösteren KV mükelleflerinin ilişkili oldukları kişiler ile yapmış oldukları yurt içi işlemler⁶³.
- d) Tüm Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dâhil) yaptığı işlemler.

Kapsama giren KV mükelleflerinin yurt dışı şubelerinin yada serbest bölgelerde faaliyet gösteren şubelerinin ayrıyeten rapor hazırlamalarına gerek yoktur.

Kapsama girmeyen KV mükelleflerinin aşağıda belirtilen işlemler için YTFR hazırlama zorunlulukları yoktur. Ancak bu işlemlere dair YTFR'nda olması gereken bilgi ve belgelerin, talep edilmesi durumunda ibraz edilmesi zorunludur.

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan KV mükellefleri dışındaki diğer KV mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yaptıkları yurt içi işlemleri,
- b) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan KV mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- c) GV mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yaptıkları yurt dışı ve yurt içi işlemleri.

⁶² 2 seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile gelmiştir. **1 Eylül 2020** tarihli 31231 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan **"4 Seri No.'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği"** ile bu kapsamda herhangi bir değişiklik olmamıştır.

⁶³ Buradaki amaç serbest bölgelerdeki işletmeler ile Türkiye arasındaki vergi riskini kavramak olduğu için eğer serbest bölgeyi amacına uygun olarak yurtdışına satışlar için kullanıyor ise bu raporun kapsamına girmeyecektir.

4. nolu taslak tebliği⁶⁴ ile gerekli bilgi ve belge kapsamı genişletilmiştir. Bu kapsamda yapılan birkaç değişiklik Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kesinleşen tebliğe aynen yansımıştır. Buna göre YTFR'ne eklenmesi gereken birkaç bilgi var; ilişkili işlemler bölümünde ilişkili ve ilişkisiz kişiler ile yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı istenmektedir. Normalde bu işlem ilişkili şirket özelinde yapılıyordu ve yapılan işlemin miktarı isteniyordu. Yeni düzenlemede ilişkili ve ilişkisiz taraflar ile yapılan benzer kategorideki işlemlerin de ülke ülke tutarları isteniyor. İlişkili işlemlerde kullanılan emsal bedelin belirlenmesinde çok yıllık bir analiz yapıldı ise bunun gerekçeleri isteniyor. Eğer şirketin yapmış olduğu PFA var ise bunların da birer örneği rapora ekleniyor. Transfer fiyatlandırması yönteminde kullanılan bir takım finansal bilgiler var ise bunların da raporda açıklanması bekleniyor. Aslında bu finansal bilgiler rapora ekleniyordu fakat tebliğde yer almıyordu, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kesinleşen tebliğ ile bu yükümlülük de yazılı olarak yerleşmiştir.

YTFR'nun formatı 1 seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'ne ekli EK 4'te yer almaktadır. Buna göre YTFR'nde yer alması gereken bilgi ve belgeler⁶⁵;

1. Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içerisinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları/T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları ve benzeri) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine dair bilgiler,
2. Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
3. İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgiler (ayrıntılı bilgi ve belgelerin YTFR'na eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir),

⁶⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından, 18/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de (1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği) değişiklik yapılmasına dair hazırlanmış olan 4 seri No'lu Tebliğ Taslağı 16 Nisan 2020 tarihinde GİB'nin web sitesinde yayımlanarak vergi mükelleflerinin bilgi ve incelemelerine sunulmuştur.

⁶⁵ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri Nolu Tebliğ (1 Eylül 2020 tarih ve 31231 Sayılı Resmî Gazete)

4. İşlem konusu yıl içerisinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı (bir önceki tebliğde işlem miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler isteniyordu, yeni uygulama işlem kategorisini ve ülke ülke işlem tutarların istiyor)
5. İşlem konusu yıl içerisinde ilişkili kişiler ile yapılan tüm sözleşme örnekleri,
6. İlişkili kişilere ait tüm özet mali tablolar,
7. İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,
8. İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
9. Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulamasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
10. Emsallere uygun fiyat veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler, (transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme gerekçelerini açıklamada en önemli kanıtlar kabul edildiği için kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur)
11. Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
12. Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,
13. Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analizin yapılmış olması durumunda bunun sebeplerine dair bilgi,
14. Mevcut tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı PFA'nın birer örneği,
15. Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.

YTFR'nu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenledikleri raporlarda, istihdam ilişkilerinden dolayı ilişkili sayıldıkları kişiler ile gerçekleştirdikleri işlemlere dair bilgi ve belgeleri göstermelerine gerek olmadığı söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesinde bulunan yetkililere ibraz etmek zorundadırlar⁶⁶.

⁶⁶ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri Nolu Tebliğ (1 Eylül 2020 tarih ve 31231 Sayılı Resmî Gazete)

YTFR istenildiğinde ibraz edilecek bir rapordur ancak geçmiş yıl raporlandığı için istenildiği anda hazır olabilecek bir rapor değildir. Benchmark analizi diye anılan iç emsal veya dış emsal analizinin raporda bulunması zorunludur. Yani rapor yalnızca grup içerisindeki fiyatlandırma politikasını anlatmasının yanında bu politikanın ilişkisiz veriler ile nasıl desteklendiğini de göstermesi gerekiyor. Böylesi bir raporu istendiği anda hazırlamak sağlıklı olmayacaktır. Mevzuatımızda da yer aldığı üzere YTFR’nun tam ve zamanında hazırlanması mükellef açısından cezai indirimler de sağlayacaktır.

2.3.2.3. Ülke Bazlı Rapor

Daha önceden de belirttiğimiz üzere, OECD BEPS Eylem Planı’nın üç sacayağı var; uyumluluk, özün önceliği ve şeffaflık. Transfer fiyatlandırması dokümantasyonunu yeniden şekillendiren Aksiyon 13, şeffaflık ayağının bir parçası ve Ülke Bazlı Raporlama (ÜBR-CbyCR) dediğimiz şey ise OECD BEPS Eylem Planı’nın minimum standartlarından bir tanesidir.

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri Nolu Tebliğ ile OECD’nin BEPS Eylem Planı kapsamında benimsediği ÜBR’ya ilişkin yaklaşımın mevzuatımıza aşağı yukarı tam olarak yansıdığını görüyoruz. Tebliğe göre; “raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan ÇUŞ grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi, ÜBR düzenlemek ve bunu elektronik ortamda İdareye sunmakla yükümlüdür”. Yani ÜBR’da şirket seviyesinde bir eşik değil de grup seviyesinde bir eşik belirlenmiş.

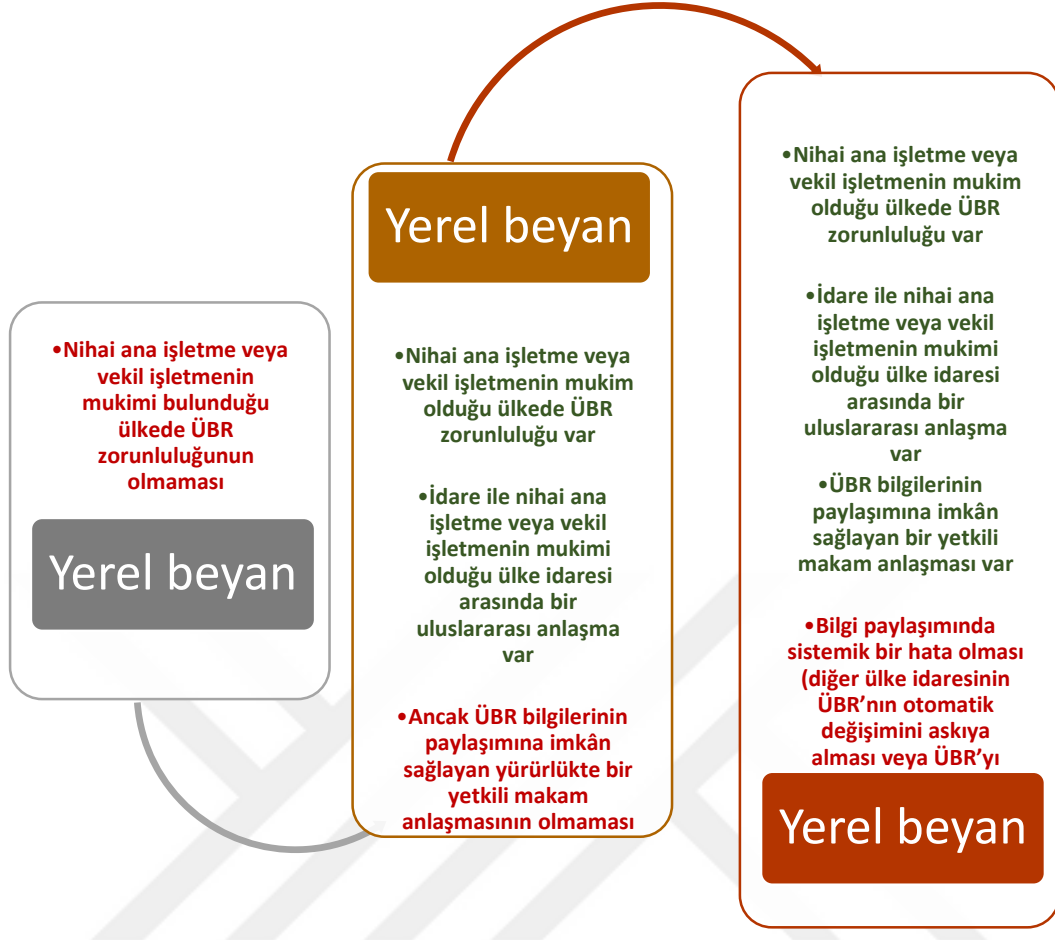
Yine OECD, TFR’de yer alan ve mevzuatımıza yansıyan şekliyle; 750 milyon Avro sınırını aşmasına ve nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de olmamasına rağmen, aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye’de mukim işletme tarafından (gruba ait Türkiye’de mukim birden fazla işletme var ise diğerlerinin adına biri) ÜBR elektronik ortamda İdareye sunar.

- I. Nihai ana işletmenin ya da vekil işletmenin ikamet ettiği ülkede, ÜBR’ya dair bir mecburiyetin olmaması,

- II. Nihai ana işletme ya da vekil işletmenin ikamet ettiği ülkede ÜBR düzenlemeye dair bir mecburiyetin olması ve idarenin nihai ana işletme yada vekil işletmenin ikamet ettiği ülke ile aralarında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ÜBR’da kullanılan bilgilerin paylaşımına dair yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının olmaması, (Burada şu soru akla gelecektir. Şayet bir uluslararası anlaşma var ise, neden yetkili makam anlaşması imzalamak gerekecektir? Şöyle ki; mevcut uluslararası anlaşmalar, talep üzerine bilgi değişimine imkân veren anlaşmalardır. Otomatik bilgi değişimi hususunu düzenlemiyor. Dolayısıyla otomatik bilgi değişimini düzenleyen yetkili makam anlaşması imzalamak gerekiyor.)
- III. Nihai ana işletme ya da vekil işletmenin ikamet ettiği ülkede ÜBR düzenlemeye dair mecburiyetin olması, İdare ile nihai veya vekil işletmenin olduğu ülke arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ilaveten ÜBR’ın değişimine dair yetkili makam anlaşmasının da olması, ancak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması. (Bu sistemik hata; diğer ülke idaresinin ÜBR bilgilerinin otomatik değişimini askıya alması veya kendisine verilen bilgileri Türkiye’deki vergi idaresi ile paylaşmamasını ifade ediyor.)

Şekil 7 BEPS Eylem Planı 13. Aksiyon kapsamında yenilenen dokümantasyon kurgusunda “Ülke Bazlı Rapor”un yerel beyan şartları hakkında bilgi vermek üzere Price Waterhouse Coopers (PwC) Türkiye’nin Nisan 2020’de gerçekleştirdiği “Transfer Fiyatlandırması Webex⁶⁷”inden derlenerek tarafımdan tablo haline getirilmiştir.

⁶⁷ <https://www.youtube.com/watch?v=l4ttnTK5ZVg&t=1399s> (E.T. 25/06/2022)



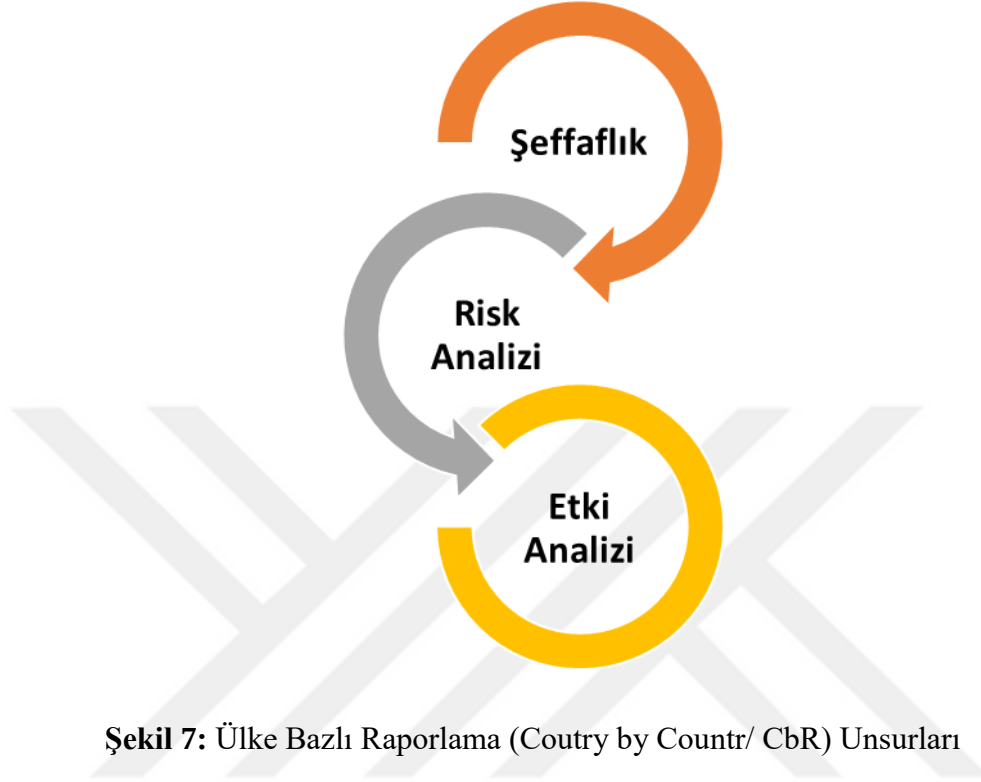
Şekil 6: ÜBR’da yerel beyan şartları.

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan ÇUŞ grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesinin Türkiye’de olmasına rağmen Şekil 7’deki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye’de mukim işletme tarafından (gruba ait Türkiye’de mukim birden fazla işletme var ise diğerlerinin adına biri) ÜBR elektronik ortamda İdareye sunar.

Şekil 8 BEPS Eylem Planı 13. Aksiyon kapsamında yenilenen dokümantasyon kurgusunda “Ülke Bazlı Rapor”un üç temel felsefesini göstermek üzere Price Waterhouse

Coopers (PwC) Türkiye'nin Nisan 2020'de gerçekleştirdiği "Transfer Fiyatlandırması Webex⁶⁸"inden derlenerek tarafımdan tablo haline getirilmiştir.



Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur

Şekil 8'de ÜBR'nin felsefesinde üç temel unsurun olduğunu görüyoruz. Birincisi şeffaflık; ÜBR çok basit bir tablo gibi görünmekle birlikte idare için hayati bilgiler içeren bir raporlama formudur. Bu raporda yer alacak bilgiler ÇUŞ'in faaliyetleri ve bu faaliyetlerin finansal sonuçları hakkında nitelikli bilgi setlerinin toplanmasına hizmet edecek ve şeffaflığı sağlayacak bir unsur içeriyor. İkinci unsur, risk analizi; idare ÜBR'nda yer alan bilgilerden faydalanarak kendi transfer fiyatlandırması risk analizlerini gerçekleştirmekte ve vergi incelemelerine dair yaklaşımlarını belirlemektedir. Üçüncü unsur ise etki analizi; OECD BEPS Eylem Planı'nın amacı matrahın aşındırılmasını ve kar aktarımını engellemek, yani vergiden kaçınmanın hareket alanını daraltmak, dokümantasyon kuralları yerleşip şeffaflık sağlandıktan sonra ÇUŞ'in operasyonel faaliyetlerinin ne kadar değiştiğini ve yapılanmalarının nasıl evrildiğini takip etmek

⁶⁸ <https://www.youtube.com/watch?v=l4ttnTK5ZVg&t=1399s> (E.T. 01/07/2022)

mümkün olacağı için vergiden kaçınmanın ekonomik ve mali etkisinin ölçülebilmesi daha kolay hale gelecektir.

Merkezi Fransa’da, Ar-Ge şirketi Türkiye’de, üretim şirketi Rusya’da ve satış şirketi İrlanda’da olan çok uluslu bir şirkete ait her detayı bir ülke vergi idaresinin yerel raporlardan (bizdeki Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu) izlemesi mümkün değildir. Dolayısıyla ÇUŞ’in değer zincirini ve bu değer zinciri hangi ülkede hangi şirketler tarafından hangi faaliyetlerle oluşturulduğunu, katkılarının neler olduğunu, bu katkıların karşılığında gereken payı alıp almadığını ve vergisini ödeyip ödemediğini görmesi mümkün değil. Dolayısıyla ÜBR bir ülkenin mali mevzuatı açısından kıymetli bir rapor olarak görülecektir.

Tablo 8’de BEPS Eylem Planı kapsamında Ülke Bazlı Raporlama (CbC) hazırlamayı kabul eden ülkelerin imza tarihlerine göre sıralaması verilmiştir.

Tablo 8: İmza Tarihlerine Göre Ülke Bazlı Raporlama (CbC) Hazırlamayı Kabul Eden Ülkeler⁶⁹

İMZA TARİHLERİNE GÖRE ÜLKE BAZLI RAPORLAMA (CBC) HAZIRLAMAYI KABUL EDEN ÜLKELER							
Son Güncelleme 20 Haziran 2023							
1. Andorra	18-10-2018	23. Croatia	06-07-2017	45. Isle of Man	21-10-2016	67. Netherlands	27-01-2016
2. Anguilla	11-04-2019	24. Curaçao	30-06-2016	46. Israel	12-05-2016	68. New Zealand	12-05-2016
3. Argentina	30-06-2016	25. Cyprus	01-11-2016	47. Italy	27-01-2016	69. Nigeria	27-01-2016
4. Aruba	12-03-2020	26. Czech Republic	27-01-2016	48. Japan	27-01-2016	70. Norway	27-01-2016
5. Australia	27-01-2016	27. Denmark	27-01-2016	49. Jersey	21-10-2016	71. Oman	16-07-2020
6. Austria	27-01-2016	28. Estonia	27-01-2016	50. Kazakhstan	12-06-2018	72. Pakistan	21-06-2017
7. Azerbaijan	12-03-2021	29. Faroe Islands	17-05-2023	51. Kenya	09-09-2022	73. Panama	24-01-2019
8. The Bahamas	10-12-2018	30. Finland	27-01-2016	52. Korea	30-06-2016	74. Peru	09-11-2018
9. Bahrain	22-12-2019	31. France	27-01-2016	53. Latvia	21-10-2016	75. Poland	27-01-2016
10. Barbados	23-12-2021	32. Gabon	26-01-2017	54. Liberia	01-06-2022	76. Portugal	27-01-2016
11. Belgium	27-01-2016	33. Georgia	30-06-2016	55. Liechtenstein	27-01-2016	77. Qatar	19-12-2017
12. Belize	20-06-2017	34. Germany	27-01-2016	56. Lithuania	25-10-2016	78. Romania	19-12-2017
13. Bermuda	15-04-2016	35. Gibraltar	07-05-2020	57. Luxembourg	27-01-2016	79. Russian Federation	26-01-2017
14. Brazil	21-10-2016	36. Greece	27-01-2016	58. Macau, China	21-08-2020	80. San Marino	10-10-2018
15. British Virgin Islands	08-07-2019	37. Guernsey	21-10-2016	59. Malaysia	27-01-2016	81. Saudi Arabia	06-08-2019
16. Bulgaria	17-11-2017	38. Haiti	22-06-2017	60. Maldives	12-08-2021	82. Senegal	04-02-2016
17. Canada	11-05-2016	39. Hong Kong, China	26-07-2018	61. Malta	26-01-2017	83. Seychelles	09-07-2019
18. Cayman Islands	21-06-2017	40. Hungary	01-12-2016	62. Mauritius	26-01-2017	84. Singapore	21-06-2017
19. Chile	27-01-2016	41. Iceland	12-05-2016	63. Mexico	27-01-2016	85. Slovak Republic	27-01-2016
20. China (People's Republic of)	12-05-2016	42. India	12-05-2016	64. Monaco	02-11-2017	86. Slovenia	27-01-2016
21. Colombia	21-06-2017	43. Indonesia	26-01-2017	65. Montserrat	31-03-2023	87. South Africa	27-01-2016
22. Costa Rica	27-01-2016	44. Ireland	27-01-2016	66. Morocco	25-06-2019	88. Spain	27-01-2016

Kaynak: www.oecd.org

⁶⁹ <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

Tablo 8 Dünyada ÜBR'nın gittikçe yaygınlık kazandığını gösteriyor. 24 Haziran 2023 tarihi itibarıyla 96 ülkede ÜBR zorunluluğunu getiren mevzuat yürürlüğe girmiş durumda (www.oecd.org).

ÜBR'da üç tane temel tablo var⁷⁰. Tablo 9, sayısal verilerin yer aldığı tablo 10, şirketlerin faaliyetlerinin yer aldığı, Tablo 11 ise Tablo 9 ve Tablo 10'da verilen bilgilerin anlaşılmasına yardımcı olmak için ilave açıklamaların yer aldığı tablo.

Tablo 9: Gelirin, Vergilerin ve İşletme Faaliyetlerinin Ülke Bazında Dağılımı

Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı [Name of the MNE group]:										
Raporlanan İlgili Hesap Dönemi [Fiscal year concerned]:										
Kullanılan Para Birimi [Currency used]:										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Ülke [Tax Jurisdiction]	Gelirler - İlişkili Kişi [Revenues - Unrelated Party]	Gelirler - İlişkili Kişi [Revenues - Related Party]	Gelirler - Toplam [Revenues - Total]	Vergi Öncesi Kâr (Zarar) [Profit (Loss) Before Income Tax]	Ödenen Vergi (Nakit Olarak) [Income Tax Paid (on cash basis)]	Tahakkuk Eden Vergi - İlgili Hesap Döneminde [Income Tax Accrued - Current Year]	Sermaye [Stated Capital]	Geçmiş Yıl Kârı [Accumulated Earnings]	Çalışan Sayısı [Number of Employees]	Nakit ve Nakit Benzeri Dışındaki Maddi Varlıklar [Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents]

Kaynak: www.grantthornton.com.tr

Tablo 9 Faaliyet gösterilen her bir ülke bazında gelirlerin ve bu gelirlerin ilişkili ve ilişkisiz kişi kırılımı, vergi öncesi kar/zarar, ödenen vergi, tahakkuk eden vergi, sermaye, geçmiş yıl karı, çalışan sayısı, nakit ve benzeri dışında maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri içeriyor.

⁷⁰ EK-6 <https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/1.-member-firms/turkey/vergi-sirkuleri/2020/2020-55-sirkuler-ek-4-teblig-eki-ek-6-tablo.pdf> (E.T. 07/07/2022)

Tablo 10: Ülke bazında ÇUŞ Grubuna Dâhil Tüm İşletmelerin Listesi Göstermek Üzere Kullanılan Tablo.

Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı [Name of the MNE group]: Raporlanan İlgili Hesap Dönemi [Fiscal year concerned]:															
1	2	3	4	5											
Ülke [Tax Jurisdiction]	İşletme Adı/Unvanı [Name of Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction]	İşletmenin Vergi Kimlik Numarası [Tax Identification Number of Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction]	İşletmenin Kurulduğu Ülke Vergisi Açısından Mukim Olduğu Ülkeden Farklı ise Bu Ülkenin Adı [Tax Jurisdiction of organization or incorporation if different from tax jurisdiction of Residence]	İlgili ülkede mukim her bir işletmenin ana faaliyet konusu, uygun kutucuklardan bir veya daha fazlası seçilerek işaretlenmelidir											
				Araştırma ve Geliştirme [Research and Development]	Gayrimenkul Holding Yürütme veya Sahip Olma [Holding or Managing Intellectual Property]	Satın Alma veya Tedarik [Purchasing or Procurement]	İmalat veya Üretim [Manufacturing or Production]	Satış, Pazarlama veya Dağıtım [Sales, Marketing or Distribution]	İdari, Yönetim veya Destek Hizmetleri [Administrative, Management or Support Services]	Diğer Hizmetler [Provision of Services to Unrelated Parties]	Grup İçi Finansman [Internal Group Finance]	Mevzuatta Düzenlenmiş Finansal Hizmetler Sağlama [Regulated Financial Service of]	Sigorta [Insurance]	Hisse Senetleri veya Diğer Oy Haklı Araçların Holding, Share or Other Equity Instruments]	Gayrimenkul [Immortal]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

Kaynak: www.grantthornton.com.tr

Tablo 10'da bir ülkede faaliyet gösteren grup şirketlerin adları ayrı ayrı yazılarak ana faaliyet konuları belirtiliyor.

Tablo 11: İlave Açıklamalar Tablosu

Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı [Name of the MNE group]: Raporlanan İlgili Hesap Dönemi [Fiscal year concerned]:	
Gerekli olduğunu düşündüğünüz veya Ülke Bazlı Raporda sağlanan zorunlu bilgilerin anlaşılmasını kolaylaştıracak olan kısa bilgileri veya açıklamaları ekleyiniz.	

Kaynak: www.grantthornton.com.tr

Tablo 11'de İlave ek açıklamalar yer alacak. Örneğin, hangi muhasebe standartlarının kullanıldığı veya Tablo 2'de belirtilen faaliyetlerden farklı bir faaliyet varsa bunlar belirtilir.

Görüldüğü gibi ÜBR'nın yapıldığı EK-6, yalın bir Excell formatına benziyor ancak çok önemli bilgiler içeriyor. Bu bilgilere bakarak BEPS'in "özün önceliği" hedefini gerçekleştiren çok önemli analizler yapılabilir. Mesela, ilişkili kişilere yapılan satışların toplam gelir içerisindeki payı nedir? Çalışan başına yaratılan gelir nedir? Vergi öncesi gelirin sermayeye oranı nedir? Net kâr marjı nedir? Efektif vergi yükü nedir? Bu verilerden yola çıkarak bir ÇUŞ'in faaliyet gösterdiği her bir ülke bazında finansal durumunu görerek risk analizi yapmamıza imkân verecektir.

Görüldüğü gibi her üç raporun da eşikleri birbirinden farklı. Dolayısıyla bazı şirketler yalnızca YTFR hazırlayacak, bazı şirketler yalnızca Ana Rapor (Master File) hazırlayacak, bazı şirketler de bu üç raporun tamamını hazırlayacaktır. Bu raporlar teknik raporlar olduğu için profesyonel destek alınmasını zorunlu hale getiriyor.

Bu raporlamalar, üretim üssünü bir ülkeye, ar-ge üssünü başka bir ülkeye, satış üssünü başka bir ülkeye konuşturmuş olan bir ÇUŞ'in vergi planlamasını hangi ülkede yaptığının anlaşılmasını sağlıyor.

2.3.3. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Yükümlülüğünden Önceki Durum

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi, ilga 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında revize edilerek, aynı maddenin 3. Fıkrasında "emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda, ilişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedellerle alakalı hesaplamalara dair kayıt, cetvel ve belgelerin kanıtlayıcı belgeler olarak muhafaze edilme mecburiyeti getirmiştir. Söz konusu dokümantasyon yükümlülüğünün ne şekilde yapılacağı "1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin 7.1 maddesi ile açıklanmıştır. Buna göre; KV mükelleflerinin, ilişkili kişiler ile bir hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdikleri mal ya da hizmet alım ya da satım işlemleri ile alakalı (tebliğin ekinde yer alan, EK-3) "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u hazırlamaları ve KV beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine sunmaları gerekmektedir.

Bu form beş bölümden oluşmaktadır.

1. Kuruma İlişkin Genel Bilgiler bölümde; mükellefin faaliyet ve organizasyon yapısı ile iletişimine dair genel bilgiler yer almaktadır.
2. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler kısmında; ilişkili kişilere ait kimlik ve iletişim bilgileri verilmektedir.
3. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Bilgiler kısmında; ilişkili işlemin gerçekleştiği yıla dair hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların alım satım fiyatları ve buradan tespit edilecek üretim maliyetleri ile ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen finansal ve hizmet işlemlerine dair bilgiler yer alacaktır. Bunların yanı sıra yine işlem konusu yıl içerisinde ilişkili kişiler ile yapılan mukavele suretleri, ilişkili kişilere ait özet mali tablolar, ilişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikasına ve ilişkili kişilerce farklı muhasebe standartları ve metotları kullanılıyor ise bunlara bunlara dair bilgiler ile gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedelleri ile alakalı bilgiler içerir (Ateş, 2018:383).
4. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler bölümünde; mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdiği işlemlerde tercih edilen transfer fiyatlandırması tespit yöntemlerine ilişkin alım ve satım tutarları yazılır.
5. Kurumun Yurt Dışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler bölümünde; KV beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması durumunda yurt dışı iştirakinin unvanı, kanuni veya iş merkezinin faaliyet gösterdiği ülke, iştirak ile ilgili sermaye ilişkisi ve toplam gayrisafi hasılatı yer alır.
6. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler bölümüne; şayet mükellefin KV beyannamesinin verildiği hesap döneminde içerisinde ortak/ortakları veya bunlarla ilişkili kişilerden temin ettiği bir borç var ise açıklamalar çerçevesinde bildirim yapılacaktır.

2.3.4. Uyumun Önemi

İdareler, transfer fiyatlandırmasına ilişkin etkin denetim ve analizler gerçekleştirebilmek için sağlıklı ve sistematik bir şekilde sunulan verilere muhtaç iken, mükellefler de idare karşısındaki transfer fiyatlandırması uygulamalarına ilişkin pozisyonlarını haklı, tutarlı

ve ikna edici olarak göstermeyi arzulamaktadırlar. Mükellefin mevcut karşılaştırılabilir verileri analiz ederek en uygun transfer fiyatlandırması pozisyonunu belirlediği iyi hazırlanmış bir dokümantasyon seti hem vergi idarelerine güvence sağlayacak hem de işlemler bittikten sonra bu pozisyonlarını yeniden doğrulama çabalarına gerek kalmayacaktır.

Her iki tarafın bu muhtaciyeti, transfer fiyatlandırması dokümantasyonunda arzulanan bir uyum kültürünün oluşmasına zemin hazırlayacaktır. İdareler böylesi bir uyum kültürünün oluşması için söz konusu dokümanların zamanında ve düzenli olarak hazırlanması sürecinde mükelleflerin dikkatlerini dağıtacak ve amaçlarından saptıracak zaman, maliyet ve insan kaynağı gibi sıkıntıları en aza indirecek yerel mevzuatlar oluşturmaları gerekecektir.

Vergi idareleri belgelendirme sürecinde taleplerini, mükellefin gereksiz ve orantısız maliyetlere ve idari yüklere maruz kalmayacak şekilde yapmaları doğru olacaktır. Hatta idarenin TFR'ndeki prensipler çerçevesinde istediği bilgiler karşısında, karşılaştırılabilir verilere ulaşabilmenin büyük maliyetler gerektireceği hususu mükellef tarafından usulüne uygun bir şekilde ortaya konursa, mükelleften böyle bir maliyete katlanması talep edilmemelidir. İdarenin böyle bir dokümantasyon standartlarına ulaşması, mükellef açısından kendini güvende hissedeceği ve arzulanabilir bir vergi zemini oluşturacak ve onu uyuma yönlendirecektir.

3. BÖLÜM: BEPS EYLEM PLANI'NIN NEOLİBERALİZM- POSTNEOLİBERALİZM TARİHSEL SÜRECİ İÇERİSİNDEKİ ROLÜ VE TÜRKİYE GİBİ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN EYLEM PLANI KARŞISINDAKİ POZİSYONUNA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın amacı OECD BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin aksiyonlarının gelişmekte olan bir ülke olarak mevzuatımızı nasıl şekillendirdiği ve gelecekte nasıl etkileyeceğini ortaya koymak olduğu için BEPS Eylem Planı'nı tanıyan ve özellikle transfer fiyatlandırması meselelerinin içerisinde yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye ulaşmış uzmanların bu konudaki düşünce ve deneyimlerinin anlamlandırılması ve yorumlanması önemlidir. Bu yönüyle araştırma metodu konunun uzmanı olarak belirlenmiş kişilerin kendi ifadelerinden tecrübeleri, fikirleri, duyguları ve bilgilerini istatistiksel prosedürler ve sayısal araçlar olmaksızın elde etmeyi sağlayan nitel araştırma metodu tercih edilmiştir.

Nitel Araştırma stratejik, felsefi dolayısıyla metodolojik olarak veri toplarken önceden tespit edilmiş yanıtların vereceği dayatmayı ortadan kaldırmayı amaçlar. Soruların tamamının açık uçlu bir şekilde sorulmasından dolayı katılımcının soruları kendi cümleleri ile yanıtlaması prensibini benimser (Patton, 2018:353). Bu şekilde elde edilen nitel veri, çalışmaya dahil olan insanlarla yapılan görüşmeler sonucunda onların kendi ifadelerinden ortaya çıkan tecrübeleri, fikirleri, duyguları ve bilgilerinden direkt olarak alınan ya da farklı dokümanlardan elde edilen verilerdir (Merriam, 2018:83).

Araştırmanın temelini oluşturan BEPS Eylem Planı konusunda Türkiye'de mesleki bilgiye sahip çok fazla uzman olmadığı için kalabalık bir kitleye uygulanması gereken çalışmalar için ideal veri toplama yöntemi olan “anket” yöntemi uygulanmamış bunun yerine konuyla ilgili mesleki bilgiye ve tecrübeye sahip olan bürokrat ve sektör uzmanlarının bilgi, tecrübe ve fikirlerini ortaya koyacak olan “mülakat” yöntemi tercih edilerek yarı yapılandırılmış olarak uygulanmıştır.

Mülakat, bir olgu hakkında anketlerle erişilemeyecek derinlikteki verilere ulaşmayı sağlar. Katılımcının görüşleri doğrultusunda yeni fikirlerin ve farklı bakış açılarının

oluşması sağlanır. Katılımcı ile kurulan iyi bir iletişim cevapların anketlere oranla daha dürüst ve doğru olma ihtimalini artırır. Yanlış anlaşılardan kaynaklanan ve verilerin doğruluğuna zarar verecek hatalar azalır. Mülakatta ilave ve sonda sorular sorma imkânı olduğu için konuların daha ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına imkân verir (Altunışık vd., 2007:85-86).

Nitel mülakatların maksadı, mülakat yapılan kişilerin dünyayı nasıl gördüklerini anlamak, kullandıkları terminoloji ve yargıları öğrenmek suretiyle bireysel düşünce ve deneyimlerini anlamaktır. Bu, nitel mülakatları nicel çalışmalarda kullanılan kapalı uçlu anket ve testlerden farklı kılar. Çünkü kapalı enstrümanlar katılımcıların bilgi, deneyim ve düşüncelerini araştırmacının belirlediği sınırlı bir mecrada ifade etmeye zorlar (Patton, 2018:348). Nitel araştırmalarda mülakat, araştırma yapılan alanda, olguyu anlamak için yapılacak temel çalışmadır. Yapı olarak, mülakatlar, herhangi bir ön karar vermeden veya hiçbir hazırlık yapmadan hazırlanmış sorulardan tamamen yapılandırılmış sorularla bu soruların sıralanmasına göre farklılık gösterir. En çok kullanılan mülakat tekniği keşfedilecek konu ve sorular aracılığı ile yönlendirilen yarı yapılandırılmış mülakat tekniğidir (Merriam, 2018:110).

Sınırlayıcı ve kapalı bir doğaya sahip olmasının yanı sıra sınırlı ve önceden belirlenmiş seçenekler sunan anket soruları yerine araştırmanın derinliğini artıracak ve katılımcıların araştırma konusuna dair düşüncelerini farklı boyutları ile ortaya çıkarmak için yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi ile yanıtlanmak üzere sorulan açık uçlu soruların daha doğru sonuçlar vereceği öngörülmüştür.

Yarı yapılandırılmış mülakat çerçevesinde açık uçlu yanıtlanacak şekilde hazırlanan sorular aynı sıra ile tüm katılımcılara sorulur. Bu da yanıtların karşılaştırılabilirliğini artırır ve her katılımcıdan mülakatta yer alan konuların tümü ile ilgili bilgi alınır. Bu tip sorular mülakat yapılan kişiye kendi dağarcığındaki muhtemel cevaplar arasında en uygun olanını seçme imkânı sunar (Patton, 2018:349-354) Bu mülakat biçiminde mülakatçının elinde ana hatları ile bir yol haritası vardır. Fakat katılımcının ilgi ve bilgisine göre bu genel hatlar içerisinde farklı sorular sorarak meselenin farklı boyutlarını ortaya çıkarmaya çalışır. Kimi soruların sorulmasının uygun olmadığı veya anlamsız olacağı anlaşılır ise o sorulardan vazgeçilir. Bazen mülakat kendiliğinde farklı yönler kayar (Altunışık vd. 2007: 84).

Nicel veri analizi sağlayan bilgisayar destekli yazılımlar rakamları daha doğru, daha hızlı ve farklı şekillerde incelememizi sağlayarak hataya meyilli veri manipölasyonlarının çoğunu ortadan kaldırdı aynı şekilde nitel veri analizi programları da nitel verilerle başa çıkmadaki zorlu süreci kolaylaştırdı (Durkin, 1997:33). Ancak yazılım gerçekte nitel veriyi analiz etmiyor. Nitel veri analizi yapan yazılım programları veri depolamayı, kodlamayı, geri çağırmaı ve birleştirmeyi basitleştiriyor. Ancak analizi insanlar yapıyor. Nitel veri analiz yazılımları belirli bir şekilde manuel olarak kodlanmış paragrafın yerini bulmak gibi eski hantal işleri basitleştirmektedir. Analiz programları kodlanmış temaları yerleştirme sürecini, veriyi kategoriler içerisinde gruplandırmayı, dökümlerdeki parçaları veya alan notlarından olayları mukayese etmeyi hızlandırıyor. İçerik analizi yapacak olan nitel araştırmacı yine de ne tür şeylerin bir örüntü oluşturacağına, neyin bir tema teşkil edeceğine, bu yapıya ne isim vereceğine ve durum çalışmalarından ne tür anlamları çıkaracağına bireysel olarak karar vermek mecburiyetindedir. Durum çalışmasını nasıl düzenleyeceğine, neyi ne kadar içereceğine ve hikâyeyi nasıl anlatacağına yazılım değil insan karar vermek zorundadır. Bu tür yazılımlar veri analizini kolaylaştırıyor fakat her bir nitel analizi özgün kılacak olan yaratıcılığı ve zekâyı sunmuyor (Patton, 2018:442).

Mülakatlar araştırma konusunun temelini oluşturan BEPS Eylem Planı hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olan maliye bürokrasisinin ve piyasada faaliyet gösteren denetim ve danışmanlık firmalarının dar bir kadrosu ile gerçekleştirildiği için kompleks verileri bir düzene sokmayı yarayan bilgisayar destekli bir nitel veri analiz programı kullanılmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

3.2. Veri Toplama Süreci

Literatür taramalarında BEPS Eylem Planı'na ilişkin makaleler, kitaplar ve internet dokümanları incelenmiş ve konuya ilişkin mali mevzuatımızda yerini alan yeni uygulamalar ve tebliğler gözden geçirilmiştir. Bu çalışmalara ilişkin bulgular araştırmanın ilgili bölümlerinde yerini almıştır.

Mevzuatımız açısından oldukça yeni bir husus olan BEPS Eylem Planı'na dair gerçekleştirilen literatür taramalarından elde edilen bulguların tamamlayıcısı hiç şüphesiz konuyla ilgili tecrübeler olacaktır. Konuya ilişkin tecrübeleri araştırmaya yansıtabilmek için 4 sorudan müteşekkil bir soru seti hazırlanarak sektörün ve bürokrasinin tecrübeli uzmanları ile mülakatlar gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya başlamadan önce mülakatlara

ilişkin olarak alınan etik kurul onay belgesi Ek 1’de, aynıyla deşifre edilmiş mülakatlar Ek 2’de sunulmuştur.

Katılımcılar ile yapılan mülakatlar yazılı, çevrimiçi ve yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Çevrimiçi ve yüz yüze gerçekleştirilen mülakatlarda ortalama süre 1 saat kadardır. Görüşme öncesinde katılımcılara araştırmanın konusu ve kapsamına dair ayrıntılı bilgiler verilmiştir.

Katılımcılara ait genel profil faaliyet gösterdikleri sektörler, görevleri ve deneyim süreleri Tablo 12’de sunulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığında Başmüfettiş olarak görev yapan bir katılımcı isminin açıkça geçmesini arzulamadığı için mülakat analizleri kısmında “Başmüfettiş” olarak geçmektedir.

Tablo 12: Mülakat Yapılan Sektör Uzmanı ve Maliye Bürokratlarına Dair Genel Tanımlar

ADI SOYADI	KURUM	GÖREVİ	DENEYİM (YIL)
Belirtilmedi	Hazine ve Maliye Bakanlığı	Vergi Başmüfettişi	19
Emre Akın (Dr)	Hazine ve Maliye Bakanlığı	Vergi Başmüfettişi	12
Sevinç Daşdemir	Hazine ve Maliye Bakanlığı	Vergi Müfettişi	7
Abdulkadir Demirci	Hazine ve Maliye Bakanlığı	Eski Hesap Uzmanı	23
Zeki Gündüz	GNDO Legal Tax Firm	YMM/Avukat	39
Gökçe Gücüyener	MAZARS	Transfer Fiyatlandırması Hizm. Ortağı	21
Ramazan Biçer	Level International	Otak / Kamu İç Denetçisi	21
Başak Diclehan	KPMG Türkiye	Vergi Bölümü Şirket Ortağı	20

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur

3.3. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Kısıtları

BEPS Eylem Planı’nın Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için doğuracağı sonuçların nasıl cereyan edeceği hususunda literatürün dışında ve uygulayıcıların tecrübeleri ışığında fikir verecek olan mülakatlar için piyasa tecrübesi olan sektör uzmanları, mevzuat yönüyle kamu bakış açısına sahip maliye bürokrasisi ve ekonomi-politik teorilerinden faydalanmak üzere maliye akademisyenleri hedeflenmiştir. Ancak söz konusu konulara teorik ölçüde hâkim olan akademisyenlere yöneltilen mülakat talepleri

kendileri tarafından kabul görmediği için mülakatlar sektör uzmanları ve maliye bürokrasisi arasında gerçekleştirilmiştir.

3.4. Literatür Taraması

Çalışmamızın üzerinde önemle duracağı konular; ÇUŞ'lerin agresif vergi planlaması mativasyonu ile gerçekleştirdikleri "matrah aşınması yoluyla kar aktarımı" karşısında küresel bir vergi güvenlik önlemi olarak tasarlanan "BEPS Eylem Planı"nı, BEPS sorununu derinleştiren neoliberalizm ve bunu kısmen çözmeye çalışan post-neoliberalizm tarihsel süreci içerisindeki rolünü ortaya koyarak söz konusu Eylem Planı kapsamında OECD'nin transfer fiyatlandırması hususunda benimsediği yeni yaklaşımları değerlendirmek ve mali mevzuatımızın bu konuda nasıl bir refleks verdiğini ortaya koymak olacaktır.

Türkiye'de matrah kavramına ilişkin birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak bunların büyük bir çoğunluğu matrahın tespitine ve beyanına yönelik çalışmalar olmuştur. Agresif vergi planlamasının tetiklediği matrah aşınması ve kar aktarımı meselesini birlikte değerlendiren çalışmalardan birinin Gamze Tosun'un "Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması ve Sınır Ötesi Kar Aktarım Uygulamalarının Değerlendirilmesi"⁷¹ başlıklı yayınlanmamış yüksek lisans tezi olduğunu söyleyebiliriz. Tosun bu çalışmasında; küreselleşmenin teorik çerçevesini ortaya koyarak uluslararası vergi rekabeti kapsamında ÇUŞ'lerin vergi matrahlarını aşındırma ve kar aktarımı uygulamalarını anlatarak bunlara karşı alınan ve içerisinde BEPS Eylem Planının da anlatıldığı uluslararası önlemleri genel olarak incelemiştir (Tosun, 2016).

Matrah aşınması meselesini, muhasebe hileleri ve denetimi özelinde inceleyen bir diğer çalışma, Sedat Şevkin'in "Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi"⁷² başlıklı yüksek lisans çalışması olmuştur. Şevkin bu çalışmasında; hile kavramını sosyo-ekonomik ve bireysel nedensellikleri ile ortaya koyarak yükümlülerin vergi matrahlarını düşürmek maksadıyla başvurdukları muhasebe hilelerini ve bu hilelere karşı

71 Bkz. orjinal yüksek lisans tez adı: "Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması ve Sınır Ötesi Kar Aktarım Uygulamalarının Değerlendirilmesi", Celal Bayar Üniversitesi, 2016

72 Bkz. orjinal yüksek lisans tez adı: "Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi", Okan Üniversitesi, 2011

uygulanabilecek denetim yöntemlerini ve kamu otoritesinin bu konuda alması gereken önlemleri derinlemesine inilmeksizin incelemiştir (Şevkin, 2011).

Çalışmamızın içeriğini oluşturan konulardan bir tanesi olan "agresif vergi planlaması" problemini birçok yönü ile inceleyen bir diğer çalışma ise, Sebahattin Gülgün'ün "Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması"⁷³ başlıklı doktora tezidir. Gülgün bu çalışmasında; agresif vergi planlamasının teorik altyapısı, sebepleri, sonuçları, ortaya çıkış şekilleri, agresif vergi planlamasıyla mücadelede takip edilebilecek metotlar, OECD, AB ve Türkiye'nin agresif vergi planlamasıyla mücadelesine ilişkin çalışmaları incelemiştir (Gülgün, 2015).

Çalışmamızın temelini oluşturan BEPS Eylem Planı'nın bugüne kadar ana başlık altında incelendiği iki yüksek lisans bir de doktora tezi bulunmaktadır.

İdil Kaya Topçu'nun hazırlamış olduğu "BEPS Projesinin Hukuki Boyutu ve Türk Vergi Hukuku Açısından Etkileri"⁷⁴ başlıklı bu çalışmada, BEPS Eylem Planı'nın arka planı, gelişimi ve uluslararası boyutta vergiden kaçınmayı önlemeye ilişkin işleyişi hakkında bilgi verilmekte ve gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin matrah aşındırma ve kar aktarımı girişimlerinin doğurduğu riskler ve buna karşılık vergi mevzuatının bu girişimlerin nasıl üstesinden gelmeyi planladığı değerlendirilmiştir (Topçu, 2018). Tezin kabul edildiği yıl olan 2018 BEPS Eylem Planı'nın ülkemiz mevzuatına yansımaları açısından erken bir dönem olduğu için özellikle transfer fiyatlandırmasına yönelik ilişkili kişi kavramına ve dokümantasyon yükümlülüklerine dair yansımalar yer almamıştır.

Leyla TİTİZ'in 2021 kabul edilen "Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri"⁷⁵ isimli yüksek lisans tezinde BEPS Eylem Planı'nın 15 aksiyonu genel hatlarıyla ele alınmış ve mevzuata etkileri sınırlı olarak verilmiştir.

Selim ÇİMŞİR'in 2022 yılında kabul edilen "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi-OECD BEPS Eylem Planı (Aksiyon 3) ve Türk Vergi

73 Bkz. orijinal doktora tez adı: "Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması", Kırıkkale Üniversitesi, 2015

74 Bkz. orijinal tez adı: "BEPS Projesinin Hukuki Boyutu ve Türk Vergi Hukuku Açısından Etkileri", Ankara Üniversitesi, 2018

75 Bkz. orijinal tez adı: "Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri", İstanbul Gelişim Üniversitesi, 2021

Mevzuatının Karşılaştırılması"⁷⁶ isimli doktora tezinde OECD'nin kontrol edilen yabancı kurum kazançları konusunda geliştirdiği yöntem ve kurallar ile Türkiye'nin benimsediği KEYK kurallarının karşılaştırmalı olarak incelemesini yapılmış ve bunun bir vergiden kaçınma yöntemi olarak etkisiz kılınmasına yönelik önerilere ışık tutulmuştur. Bununla birlikte Türk mali mevzuatının KEYK düzenlemesinde sorun teşkil eden hususlar tartışılmış ve düzenlemenin aksayan ve eksik kalan yönlerine yönelik öneriler sunulmuştur.

BEPS Eylem Planı'na yönelik olarak kaleme alınmış makalelerin önemli bir kısmının "dijital ekonominin vergilendirilmesi konusuna eğilen "Aksiyon 1"'e yönelik olduğu dikkat çekiyor.

Güneş Çetin Gerger ve Adnan Gerçek tarafından 2016 yılında International Journal of Public Finance isimli dergide yayımlanan "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi" başlıklı makalesinde, Pelin Mastar Özcan tarafından 2016 yılında Ejovoc (Electronic Journal of Vocational Collages) isimli dergide yayımlanan " Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme" başlıklı makalesinde, Tamer Budak tarafından 2017 yılında İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisinde yayımlanan "Uluslararası Vergi Rejiminin Dönüşümü: Dijital Ekonomi" başlıklı makalesinde, Mehmet Yüce ve Nilay Akbulut tarafından 2018 yılında Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi'nde yayımlanan "BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler" başlıklı makalesinde, Balca Çelener tarafından 2019 yılında Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi'nde yayımlanan "H Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği" başlıklı makalesinde, Deniz Turan tarafından 2021 yılında Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi'nde yayımlanan "Dijital Alanda Potansiyel Vergi Gelirleri" başlıklı makalesinde ve Bedia Sultan Zıvallı ve Yunus Demirli tarafından 2022 yılında Abant Sosyal Bilimler Dergisi isimli dergide yayımlanan "Dijital

76 Bkz. orijinal tez adı: "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi", Marmara Üniversitesi, 2022

Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları” başlıklı makalesinde özellikle dijital ekonominin neden olduğu vergi kayıplarını odak alan “Aksiyon 1” üzerinde durulmuştur.

Yalçın Alganer ve Öznur Yılmaz tarafından 2016 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi’nde yayımladığı “Daimî İşyeri ile Transfer Fiyatlandırması İlişkisine OECD Model Vergi Anlaşması ve BEPS Bağlamında Bir Bakış” başlıklı makalesinde OECD Model Vergi Anlaşmasının uluslararası vergilendirmede temel referans metin olarak kabul edilmesi dolayısıyla Eylem Planı’nın 7. Aksiyonu bağlamında daimî işyeri ile transfer fiyatlandırması ilişkisi ortaya konulmuştur.

Yine 7. Aksiyon kapsamında İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara tarafından 2017 yılında Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi’nde yayımlanan “Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım” başlıklı makalede 7. Aksiyonun nihai raporundan yola çıkarak OECD’nin daimî işyeri statüsü hususundaki yeni yaklaşımı değerlendirilmiştir.

Zeynep Nihan Çamurcu tarafından 2017 yılında International Journal of Public Finance isimli dergide yayımlanan “Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak: Şeffaflık “OECD-Beps 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma” başlıklı makalesinde Eylem Planı’nın 5. Aksiyonu bağlamında “şeffaflık” kavramının vergi hukuku bakımından taşıdığı anlam ortaya konulmuş ve aksiyonun nihai raporunda öngörülen düzenlemeler tartışılmıştır.

İtibar Aydemir Uslu tarafından 2019 yılında Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi’nde yayımlanan “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler” başlıklı makalede Eylem Planı’nın 3. Aksiyonu olan “Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kurallarının Güçlendirilmesi” bağlamında OECD BEPS Eylem Planı ve Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif (AntiTax Avoidance Directive-ATAD) projelerinde öne çıkan yaklaşımlar ile mali mevzuatımızın bunlara yönelik refleksleri ele alınmıştır.

Gülşen Gedik tarafından 2020 yılında Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi’nde yayımlanan ve bu tezde kaynak da olarak kullanılmış olan “BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler” başlıklı makalesinde Eylem Planı’na ait 1., 2., 3., 4., 7., 8-10 ve 13. Aksiyonlar kapsamında

getirilen önerilerin vergi mevzuatımızdaki karşılıklarına yer verilmiş ve BEPS Eylem Planı kapsamında benimsenen yaklaşımların vergi mevzuatımız açısından uygulanabilirliğine dair yorum getirilmiştir.

Bunların dışında KPMG, Mazars, PwC (Pricewaterhouse Coopers) gibi sektör temsilcilerinin BEPS Eylem Planı sürecini başından beri takip eden kıymetli üstadları Zeki Gündüz, Leon Aslan Coşkun, Gökçe Gücüyener, Başak Diclehan, Ramazan Biçer gibi isimlerin ara ara kaleme almış oldukları ve bu çalışmada çokça faydalanılmış makaleler literatürde kaynak olarak kullanılmaktadır.

Başkanlığını Prof. Dr. Billur Yaltı'nın yürüttüğü Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği (IFA)'nın Uluslararası Ticaret Hukuku Merkezi ile işbirliği halinde "David R. Tillinghast Araştırma Programı" çerçevesinde 5-6 Ekim 2017 tarihinde İstanbul'da gerçekleştirdiği "21. Yüzyılda Sınır Ötesi Vergi Sorunları" başlıklı uluslararası vergi konferansı ile Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin, Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Merkezi ile işbirliği halinde 27 Kasım 2015 tarihinde İstanbul'da gerçekleştirdiği "Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın (BEPS) Önlenmesi: Politika, Hukuk, Eylem" başlıklı Beşinci Uluslararası Vergi Konferansında sunulan ve tartışılan tebliğlerin bir araya getirildiği çalışmalar bu konuda literatüre kazandırılmış diğer önemli kaynaklardır.

Literatürde BEPS Eylem Planı'nı, BEPS sorununu derinleştiren neoliberalizm ve bu meseleyi kısmen çözmeye çalışan post-neoliberalizm tarihsel süreci içerisindeki rolünü ortaya koyarak, OECD'nin söz konusu Eylem Planı bağlamında transfer fiyatlandırmasına ilişkin benimsediği yeni yaklaşımları derinlemesine inceleyerek bu yaklaşımların mali mevzuatımızdaki yansımalarını ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin BEPS Eylem Planı karşısındaki pozisyonunu ortaya koyan bir çalışma yapılmadığı görülmektedir. Buradan hareketle çalışmamızın temel konusu; Türkiye'de transfer fiyatlandırması mali mevzuatının, tarihsel rolü deşifre edilen BEPS Eylem Planı kapsamında yaşadığı dönüşümdür. Bu bağlamda transfer fiyatlandırması sonuçlarının yaratılan değerler ile uyumunun sağlanmasına ve yenilenen dokümantasyon ve raporlama sistemine yönelik yeni düzenlemelerin iç hukuk tedbirlerine nasıl dönüştüğü ve vergi kayıp ve kaçaklarını nasıl etkileyeceğinin ortaya konulması planlanmaktadır.

3.5. Farklı Bakış Açılılarıyla BEPS Eylem Planı

Çalışmanın bu kısmında BEPS Eylem Planı'nın neoliberalizmin maliye yönüyle aksayan yanının restorasyonu olduğu çıkarımını destekleyecek bilgiler verilerek Eylem Planı Acemoğlu'nun "Dar Koridor" perspektifi ile açıklanmaya çalışılacak ve gelişmekte olan ülkelerin ile dünyanın BEPS Eylem Planı'na nasıl baktığı ve Türkiye açısından mevcut durum ortaya konulacaktır.

3.5.1. Bir Neoliberalizm Restorasyonu: BEPS Eylem Planı

Uzun bir süredir küreselleşmenin etkilerinin artık her alanda hissedildiği bir dönemi yaşıyoruz. Bu dönemde, ülkelerin vergi gelirlerinin büyük bir kısmının kaynağı olan şirketlerin, faaliyetlerini farklı mali idarelerin kontrolünde bulunan farklı coğrafyalarda gerçekleştirdikleri bir önceki bölümde ayrıntılı bir şekilde ifade edilmişti. Bu durum ÇUŞ'lere ulusal mevzuatlar ve ÇVÖA'ndaki farklılıklardan yararlanarak kazançlarını vergilerin düşük olduğu veya vergilemenin hiç olmadığı ülkelere kaydırma fırsatı vermiştir. ÇUŞ'lerin bu fırsatlar üzerine inşa ettiği agresif vergi planlamalarının sıklıkla gündem olması, bilgi çağından nasibini almış, donanımı artık daha güçlü, vergi etiği ve vergi adaleti kavramlarını özümsemiş olan kamuoyunda büyük tepkilere neden olmuştur. Uluslararası piyasalar dinamik bir biçimde büyürken, hukuk sisteminin bu duruma uyum sağlamayamaması ÇUŞ'lerin vergi matrahlarında meydana getirdikleri aşınma, vergi adaletinin daha çok sorgulanmasına neden olmuştur.

Birden çok ülkenin mükellefi durumunda olan ÇUŞ'lerin mevzuatlara uygun olarak vergi matrahlarını aşındırmaları ve gelirlerini kolay bir şekilde avantajlı ülkelere kaydırabilmeleri, söz konusu ülkelerin ortak endişesi haline gelmiştir. Kendi mali egemenlik alanlarında toplaması gereken vergi hasılatını muhafaza etmek ve mükelleflerinin yurt dışında elde ettikleri gelirlere ilişkin veri bulabilmek için kapsamlı bir küresel projenin hayata geçirilmesi gerektiğini düşünen ülkeler iletişim, etkileşim ve iş birliği içerisinde uluslararası vergi rejiminde ciddi değişikliklere zemin hazırlamışlardır.

Borç yükleri ve mali krizlerle boğuşurken bir de ÇUŞ'lerin agresif vergi planlamalarını kullanarak matrahları aşındırılan ülkelere, sosyal baskının da etkisiyle BEPS konusunda ciddi bir reform gereksinimi ortaya çıkmıştır.

Araştırmanın Eylem Planını bir restorasyon olarak nitelendirmesi, aksiyonların neoliberal iktisat politikalarının maliyeyi getirdiği içinden çıkılmaz noktada mevcut paradigmanın işlerliğini devam ettirecek şekilde kamu finansman problemlerine güncel çözümler önermesidir.

Bir başka deyişle eylem planı neoliberalizmin uluslararası vergi rejiminden dolayı aksayan bir yönünü onarmaya yönelik post-neoliberal bir restorasyondur.

Küresel ekonomide repütasyon ve marka bilinirliği yüksek devasa şirketlerin efektif vergi oranlarını giderek aşağıya çekmesi ve artan ekonomik krizlerin bilhassa G20 ülkelerinin bütçelerinde meydana gelen baskılar, G20 başta olmak üzere gelişmiş ve gelişen ülke ekonomilerini harekete geçirmiştir. Ayriyeten icraatlarını belli bir ülkede devam ettiren aile şirketleri ile kendi gelir vergisini ödeyen bireyler, ÇUŞ'lerin adil olmayan bir şekilde az vergi ödemelerini sorgular hale gelmiştir. Dolayısıyla BEPS ile mücadelede belirlenen eylem planlarının uygulamaya konulması amaçlanmaktadır. BEPS ile mücadele sonucu varılması hedeflenen nokta “uyum” (coherence), “öz” (substance) ve “şeffaflık”tır (transparency) (www.kpmgvergi.com).

G20 ülkeleri küresel gelişmelerin de etkisiyle vergi gündemini, “Matrah Aşınması ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS), “Otomatik Bilgi Değişimi”, ve “Vergi ve Kalkınma” olmak üzere üç temel başlık üzerine inşa etmiştir.

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan KV'nin önemini göz önünde tuttuğumuzda, ÇUŞ'in agresif vergi planlamaları birçok devletin vergi gelirlerini tehdit etmektedir. Ancak böyle bir durumda tek sorun kamu gelirindeki kayıp değildir. ÇUŞ'lerin ülkenin kontrol ettiği matrahı aşındırması, işletmeler arasında cerayan eden rekabeti baltalar, ayrımcılık oluşturur ve nihayetinde her ülkenin vergi sisteminin hedeflediği vergi yükünün adil dağılımını bozar. Çünkü matrah aşındırma, kamusal harcamaların finanse edilebilmesi için emeğin daha fazla vergilendirmesine neden olacaktır. (Prats, 2018:124-125).

2010'lu yılların başında bazı yüksek karlı ÇUŞ'in kaynak ülkelerinde neredeyse hiç KV ödemedikleri haberlerinin basında sıklıkla yer aldığı görülüyor. Örneğin; Googl Inc. ve Apple Inc. gibi kurumların yurt dışı kazançları üzerinden ödedikleri vergilerin efektif oranları sırasıyla %3 ve %1 şeklindedir. Büyük borç stokları ile mücadele eden ve kaynak

sıkıntısı hususunda büyük baskılar hisseden birçok ülkede ÇUŞ'lerin vergilendirilmesi, uluslararası siyaset gündeminin üst sıralarında yerini almıştır (Fuest ve diğerleri, 2013:1).

Küreselleşme ile gelişen ve dijitalleşen piyasaların işletme yapılarının daha gelişmiş ve karmaşık hale gelmesi karşısında ulusal vergi sistemlerinin aynı hızla dönüşüp çağa adapte olamaması BEPS'in en önemli yapısal sorunu olmuştur.

G20 yaşanan bu vergi sorunlarını küresel gelişmeler ışığında 2009'dan beri incelemede tutuyor. OECD, G20'nin çözüm arayışına projeleri ve küresel forumları ile destek veriyor. OECD'nin çalışmaları uluslararası vergi gündeminde yer alan “vergide şeffaflık ve bilgi değişimi (automatic exchange of information)” ile “gerçek yararlanıcıların (beneficial ownership) belirlenmesi” temel başlıkları üzerinden sürdürülmüştür (Kara ve Öz, 2016:173). Bu çalışmaların en dikkat çekenini G-20'nin isteği ile teknik altyapısını OECD'nin oluşturduğu “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Eylem Planı” (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) olmuştur.

Aslında BEPS'e ilişkin bazı hususlar 1960'ların başından itibaren gündeme gelmeye başlamıştı. ABD Başkanlarından John F. Kennedy'nin 1961'de yaptığı bir konuşmasında BEPS konusuna vurgu yapmıştı. Bu konuşmasında Kennedy; “sayıları giderek artan Amerikan şirketinin yurtdışı faaliyetlerinin kurumsal yapılarını merkez ve bağlı kuruluşlar arasında yaptıkları yapay düzenlemelerle yeni bir şekle büründükleri ve böylece şirket içi fiyatlandırmalar, patent veya lisans transferleri, yönetim gelirlerinin kaydırılması ve benzeri uygulamalarla vergi yüklerini ülke içerisinde ve dışında büyük oranda azalttıklarına”⁷⁷ dikkat çekmiş ve bu meselenin üst seviyede tartışılacağına dair bir mesaj vermişti (Turunç, 2015:1).

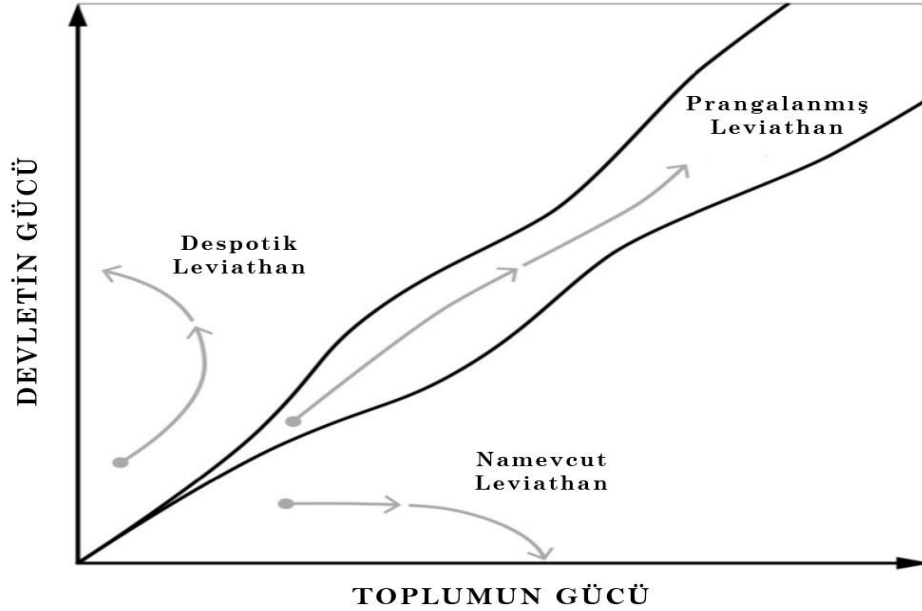
3.5.2. Acemoğlu'nun “Dar Koridor” Perspektifinden BEPS Eylem Planı

Devlet aygıtının güçlü olmasını sağlayacak yegâne unsur hukuktur. Hukuk unsurunun sağlıklı işlemediği bir zeminde devlet aygıtını oluşturan diğer unsurlar da sağlıklı işlemeyecektir. Bu unsurların en önemli olanlarından biri de ekonomidir. Ekonomi

⁷⁷ Kamu Politikaları Araştırmaları Ulusal Merkezi resmi internet sitesi, <http://www.nationalcenter.org/JFKTaxes1961.html> (E.T. 24/05/2022)

unsurunun sağlıklı işlemesi için bir hukuki regülasyon gerekiyor ve devlet bunu yapacak güçte değil ise bu regülasyon eksikliği ekonomi için olumsuz sonuçlar doğuracaktır.

Şekil 9 Daron Acemoğlu'nun “dar koridor” teorisinde kullandığı diyagramı neoliberalizmden post-neoliberalizm sürecine geçişi görmek maksadıyla kullanılmıştır.



Şekil 8: Despotik, Prangalanmış ve Namevcut Leviathanlar

Kaynak: Acemoğlu, 2001:446

Şekil 9’da yer alan diyagramda bir ülkenin iki önemli unsuru olan devlet ve toplum iki eksene indirgenmiş durumdadır (devletin gücü karşısında toplumun gücü). Diyagram, bir unsurun değişen gücü karşısında diğerinin aldığı durumu ve arzulanan dengeyi ifade etmektedir. Bu iki faktörün kullandığı güç birbirine ne kadar üstün gelir ise güçlü tarafın alanı o kadar büyüyor ve söz konusu iki faktörün üzerinde durduğu zemin gayriadil bir yaşam alanına dönüşüyor. Diyagramın ortasında yer alan ve koridor olarak adlandırılan kısım devlet ve toplumun birlikte güçlendiği ve büyüdüğü alanı gösteriyor.

Toplumun güçlü olduğu bir noktada iki faktörün alanına baktığımızda devletin gücünün ve dolayısıyla hareket alanının daraldığı açıktır. Yalnızca toplumun gücünün arttığı, buna karşılık devletin gücünün azaldığı bir durumda toplumun kendi güç hiyerarşi içerisinde kurallar koyduğu ve büyük ölçüde kuralı koyanın kendini kayırdığı bir durum ortaya çıkacaktır. Çünkü devletin gücü toplumun gücü ile aynı oranda artmıyor ise adalet ve fırsat eşitliği gibi regülasyon gerektiren işlemleri gerçekleştiremeyecektir. Bu durumun

tersine devletin gücünün toplumun gücü karşısında daha da güçlenmesi halinde toplumun özellikle demokratik taleplerinin karşılanmadığı düşünürsek diyagramda güç alanının yine azaldığını görürüz. Her iki durumda da güçlenmeyi bir ekonomi olarak düşünürsek, böyle bir güçlenmenin nitelikli bir büyüme olmadığını söyleyebiliriz. Diyagramın ortasında koridor olarak adlandırılan alan devlet ve toplum kurumlarının aynı anda ve birlikte güçlendiği durumu ifade etmektedir (Acemoğlu, 2001).

Neoliberalizmin serbestleşme politikalarının bir sonucu olarak ÇUŞ'lerin sermayelerini vergi düzenlemeleri ile cezbeden vergi cennetlerine kayması, kaynak ülkelerin yalnızca matrah aşınmasına değil, aynı zamanda istihdam kaybına neden olmaktadır. Neoliberalizmin temel argümanı olan zayıflatılmış devlet karşısında giderek güçlendirilmiş piyasa unsurlarının edindiği hiyerarşik pozisyonlarla ortaya çıkardığı fırsat ve gelir adaletsizliği karşısında devletten regülasyon bekleyen toplumun muhatap olacağı güçlü bir devlet olmaması durumu BEPS Eylem Planı'na giden yollardan birini işaret ediyor.

ÇUŞ'lerin kaynak ülkeleri olan G20 ülkelerinin BEPS nedeniyle yaşamış oldukları gelir kaybı kamusal faaliyetlerin yeterince yürütülememesine neden olduğu gibi yeniden bölüşümün engellenmesine ve vergi adaletsizliğine yol açması bu devletlerin güç hiyerarşisini bir ölçüde tersine çevirerek yeniden regülasyonlar yapabileceği bir nebze de olsa güçlü devlet modeline dönmelerine neden olmuştur.

Neoliberalizmin başlangıcından bu yana düzenleyici devlet karşısında giderek güçlenen piyasanın, kurallarını bir ölçüde kendisinin belirlediği sosyo-ekonomik bir zeminde vergi yönünden adaletsiz, kriz çalkantılarının durmadığı, sermayenin finansallaştıkça emeğin yorgun düştüğü bir ekonomik ortam oluşmuştur.

Bu çalkantılar içerisinde özellikle batı kamuoyunun durumu fark ederek demokrasiden de güç alarak daha güçlü ve toplumun regülasyon taleplerine kulak veren bir devlet yapılanmasını istediler. BEPS Eylem Planı, demokratik toplumların bu farkındalığının bir sonucu olarak doğmuştur. Söz konusu konsensüsün eylemlerini hayata geçiren ülkeler Acemoğlu'nun tanımladığı “koridor” a giderek yaklaşacaktır.

3.5.3. Dünya'nın BEPS Eylem Planı'na Bakışı

Yakın tarihin en şiddetli ekonomik şokunun ardından G-20 ülkeleri kalkınma açığını kapatmayı ve yoksulluğu azaltmayı, temel hedef kabul ettikleri güçlü, sürdürülebilir ve dengeli büyümenin ayrılmaz parçası olduğu konusunda hem fikirdirler. Ayrıca sürdürülebilir refahın sağlanması için az gelişmiş ülkeler başta olmak üzere gelişmekte olan ülkelerin global ekonomi içerisindeki rolünün sağlamlaştırılması gerektiğini kabul ettiler. G-20'nin küresel ekonomik yönetişimi ve finansal düzenlemeyi güçlendirmeye yönelik eylemleri az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri doğrudan etkileyecektir⁷⁸.

Kendi daralttığımız konu açısından baktığımızda şunu söyleyebiliriz; BEPS Eylem Planı ile birlikte daha önceleri transfer fiyatlandırması analizlerinde dikkate alınmayan fakat daha çok teorik olarak tartışılan konular artık ÇUŞ'lerin yükümlülükleri haline gelmiş durumda. Bunlardan en önemlileri “değer zinciri analizi”, “DEMPE analizi” gibi bir takım yeni konseptlerdir. ÇUŞ'ler için getirilen yeni yükümlülük ve belgelendirme kuralları transfer fiyatlandırması uygulamalarını çok daha karmaşık hale getirdi. Emsallere uygunluk meselesini bile tam çözümleyemeyen gelişmekte olan ülkelerin bu kadar kompleks analizleri yapması veya şirketlerden bunu beklemesi biraz fazla gibi görünüyor. Ancak şirketlerin ve vergi idarelerinin yeni transfer fiyatlandırması kurallarına bir şekilde ayak uyduracaktır (Biçer, 2018:37-38).

BEPS Eylem Planı her ne kadar gelişmiş ülkelerin problemiymiş gibi ortaya çıkmış olsa da BEPS problemleri karşısında gelişmekte olan ülkelerin sorumluluktan kaçma veya ilgilenmeme durumu olmayacaktır. KV gelirlerinin güvence altına alınması ihtiyacı, onları diğer ülkeleri bir tarafa bırakıp, BEPS Eylem Planı'nın vergi konularında giderek artan iş birliği taleplerini karşılamaya zorlayacaktır (Prats, 2018: 125). Diğer yandan uluslararası vergiden kaçınma ve agresif vergi planlamaları ile mücadele etmek için konsensüsün yeni standartlarına bağlı olarak hareket etmesi ve iç hukuklarını özellikle transfer fiyatlandırması özelinde güncellemeleri doğru bir aksiyon olacaktır.

78 <http://www.g20dwg.org/>

3.5.4. Gelişmekte Olan Ülkelerin BEPS Eylem Planı'na Bakışı

2013'de St. Petersburg'da gerçekleşen G20 zirvesinde, gelişmekte olan ülkelerin daha saydam bir uluslararası vergi rejiminin getirilerinden yararlanmaları ve kalkınma finansmanında kilit öneme sahip iç kaynakların harekete geçirilmesiyle kazanç potansiyellerinin artırılması konusunda konsensüse varılmıştır (Uludağ ve Turunç, 2014:5).

Nevar ki Eylem Planı'nın uluslararası vergi rejiminde gerçekleştirdiği değişimler hiç şüphesiz gelişmiş ülkelerin lehine bir rejim oluşturmuştur. Zira uluslararası vergilemede risk unsurunun Eylem Planı ile birlikte ayrıntılı olarak ele alınması bu unsuru yeterince besleyemeyecek olan gelişmekte olan ülkelerin aleyhine bir hal alacaktır.

BEPS Eylem Planı'na ilişkin düzenlemelerin BEPS meselesini ortaya çıkaran koşulları ya da işlemleri ortadan kaldıracak mı diye sorduğumuz zaman sorunun cevabı kuralı kimin uyguladığına göre değişecektir. Eğer kuralı uygulayan gelişmiş bir ülke ise ve bundan dolayı ekonomik olarak herhangi bir zaafiyet yaşayacağını düşünüyor ise kuralları çok da sıkı uygulamayacağı gibi bir riskle karşı karşıyayız. Örneğin, Hollanda bilindiği gibi, birçok ülke ile önemli ayrıcalıklar sağlayan vergi anlaşmaları yapmış ve birçok gelişmekte olan ülke de dâhil çoğu şirket için cazibe merkezi durumunda. Buradaki temel soru; Hollanda uygulanması gereken kuralları katı bir şekilde tatbik ederse ve bundan dolayı ekonomik kayıplara uğrarsa bu durumda kuralları katı bir şekilde uygulamaya devam edecek mi? Hollanda ekonomik olarak kayıplara uğradığını gördüğü anda muhtemelen söz konusu kuralları esnetecek ya da uygulamayı yumuşatacaktır (Biçer, 2018:35-36).

Eylem Planı'nın özellikle transfer fiyatlandırmasına ilişkin “özün önceliği” ve “şeffaflık” ile ilgili aksiyonları, gerçekleştirilen işlem ile yaratılan değer uyumlu olması gerektiği ve değerlemesi zor olan gayrimaddi varlıklar ile ilgili risk unsurunun ön planda olduğu detay açıklamaları içermektedir. Dolayısıyla ÇUŞ'in yarattıkları değerleri faaliyet gösterdikleri ülkeler bazında ortaya koyarak vergileme hakkının kime ait olduğunu tespit ettiği için değeri yaratan, riskleri üstlenen, yöneten ve sermaye yapısı güçlü şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkeler Eylem Planı çerçevesinde daha avantajlı olacaktır. Yani sermayenin, yatırımın ve insan kaynaklarının yoğun olduğu ülkeler söz konusu Eylem Planı'ndan kazançlı çıkacaklardır. Ancak şu da var ki; gelişmiş ülkelerde teşkil edilmiş

olup kâğıt üzerinde faaliyet gösteren şirketlerin mukimi olunan gelişmiş ülkeler için söz konusu Eylem Planı dezavantajlı olacaktır.

Buradan çıkartabileceğimiz yargı; DEMPE Analizi gibi bir incelemenin sonucunda vergi bölgeleri için oluşturulacak rasyolara göre vergileme hakkı tespit edilmesi durumunda potansiyel birer vergi cenneti olma durumu olan gelişmekte olan ülkelerin BEPS Eylem Planı kapsamında çok da avantajlı olmayacağını hatta bazı avantajlarını kaybedebileceğini söyleyebiliriz.

Sermayenin sürtünmesiz akışını sağlayan neoliberalizm ile birlikte gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkeler kaynaklı sermayeyi bir rekabet kanalı ile kendi ülkelerine çekmeyi başardılar. BEPS Eylem Planı gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelerin bu fiili durumdan elde ettikleri avantajları kendilerine çekme çabasıdır.

Hatta Türkiye'nin BEPS Eylem Planı doğrultusunda ortaya çıkan gayrimaddi varlık tanımını halen benimsememiş olması, sanki bu Eylem Planı'nın kendi üzerinde yaratacağı dezavantajı erteleme çabası olarak görülebilir. Çünkü tanım geniş kapsamıyla vergiye konu olabilecek gayrimaddi varlıkları bir hayli kavrayacağı için değer yaratımında çok da payının olmadığını bildiği kaynakları kendi matrah yapısında tutabilmek için yada başka bir ülkenin matrahı olmaması için Eylem Planı öncesi benimsenen dar kapsamlı tanımı benimsemeye devam etmektedir.

Gelişmekte olan ülkeleri homojen bir grup olarak ele almak mümkün olmadığı için bu tip ülkelerin her biri söz konusu konsensüse karşı farklı tavır alabilir. Yani burada gelişmekte olan ülkelerin BEPS Eylem Planı'na bakışı mali yapılarının potansiyel bir vergi cenneti olma durumu ile değer yaratmaya müsait bir vergi zeminine sahip olma durumu arasında değişiklik gösterecektir. Bu noktada vergi ile kalkınma arasındaki ilişkiyi ortaya koymak gelişmekte olan ülkelerin kalkınma konusunda önüne çıkan engellerin görünür olmasını sağlayacaktır.

Ülkeler ekonomik büyüme, kalkınma ve alt yapı yatırımlarını mali kaynakları ile gerçekleştirebilir. Bu mali kaynağı elde etmenin yolu vergiler ve borçlanmadır. Sürdürülebilir bir kalkınmayı taahhüt eden ise vergiler olacağından vergi politikaları kalkınmanın kilit bir unsuru olacaktır.

İstikrarlı, öngörülebilir, etkin işleyen, adil ve şeffaf bir vergi yapısı olan ülkeler, bu özellikleri haiz olmayan diğer ülkelere kıyasla uluslararası yatırımları daha fazla

cezbedecektir. Bu çerçevede gelişmekte olan ülkelerin kalkınma yolunda önüne çıkan engellere değinmek konuyu biraz daha somutlaştıracaktır. (Uludağ ve Turunç, 2014:3-4).

- Hazinesinin vergi dışı kaynaklar ile fonlanması
- şeffaflığın yeterli düzeyde olmaması
- Dar vergi matrahı ve kayıt dışı ekonominin büyüklüğü
- Yeterli uzmanlık ve nitelikli personel ihtiyacı
- ÇUş ile gelişmekte olan ülkelerin ilişkileri (teşvik ve denetim pazarlıkları)
- Vergi cennetlerinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerinden gerekli bilgilerin temin edilememesi
- Yatırım ve ticareti hızlandıracak olana istikrarlı ve öngörülebilir bir vergi ortamının sağlanamaması

Bu tip ülkeleri söz konusu Eylem Planı karşısında dezavantajlı konuma getirecektir.

Dokmantasyonda standardize olmuş, bilgi paylaşımının sağlandığı, şeffaf, etkin, istikrarlı ve öngörülebilir bir vergi sistemi ÇUş'lerin agresif vergi planlamalarını azaltarak matrah aşınımının büyük ölçüde önüne geçecektir.

Gelişmekte olan ülkeler genel olarak ÇUş'lerin grup içi işlemelerini ve değeri yaratan unsurlarını analiz ederek gelir olarak nitelendirme noktasında teknik anlamda zayıf kalabileceğı için uluslararası işbirliğı, dayanışma ve uzlaşma önemli hale geliyor. İşbirliğı ve uzlaşma ne ölçüde gerçekleşirse emsallere uygunluk ilkesinin güvenilirliğı o oranda artacaktır.

Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını gerçekleştirme yolunda uygulayacakları vergi politikaları ve bunun sonucunda elde edecekleri vergi gelirleri son derece önemlidir. Bu tür ülkeler kendi vergi potansiyellerini kurumsal olarak geliştirme konusunda önemli problemlerle karşılaşmaktadırlar. Öyle ki, kurallarını kendilerinin belirlemediğı bir uluslararası bir vergi rejimine dâhil olmaları ne kadar adil?

BEPS Eylem Planı'nın getirdiğı üç aşamalı standart raporlama, rekabet temelli uluslararası vergi rejiminde istikrarı sağlayarak, transfer fiyatlandırması uyumunda tutarlığı güçlendirecektir. Yani gelirin raporlanmasında tutarsız transfer fiyatlandırması

bildirimleri nedeniyle oluşan vergi kayıplarının engellenmesini sağlayacaktır. Bu durum transfer fiyatlandırmasının karmaşık uygulamaları içerisinde menfaat kayıplarına uğrayan gelişmekte olan ülkelerin uyum ve uygulama maliyetlerini düşürecektir. Transfer fiyatlandırması rejimi üzerindeki kontrolün bu konsensüs vasıtasıyla merkezileşmesi politika ve uygulama arasındaki koordinasyonu sağlayacaktır (Brauner, 2018:28).

ÇUŞ'lerden gelir elde edebilmek için büyük mücadele veren, gelir idarelerini yeterince finanse edemeyen ve gelişmiş ülkelerin kendilerine gereği gibi vergilendirme hakkı sağlamadıklarını düşünen pek çok gelişmekte olan ülkenin gelir idareleri, formüller bölüştürme için basit bir harita ortaya koyan resmi raporları kolaylıkla elde etmesi, (Brauner, 2018:30) bu tip ülkelerin vergi sistemlerine olumlu etkilerinin olacağı açıktır. Zira transfer fiyatlandırması raporlarına ilişkin verileri elde etme şansı olmayan gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin söz konusu yeni sistemde eşit bir temelde ilgili verileri sağlayacak olması, vergi gelirlerinin daha adil paylaşılmasını sağlayacağı gibi, onların uluslararası vergi rejimine daha gönülden katılımını destekleyecektir.

Burada şunu da belirtmek doğru olacaktır; uluslararası vergi rejimi büyük ölçüde ÇUŞ'ın vergi planlamaları doğrultusunda şekil aldığı için BEPS Eylem Planı'nın bütün aksiyonları uygulamaya konulduğunda ÇUŞ'ın vergi planlamalarının nasıl bir değişim göstereceği uluslararası vergi rejiminin alacağı hal açısından belirleyici olacaktır. Yani uluslararası vergi rejimini yine ÇUŞ'ın vergi planlamalarının etkili olduğu yatırım kararları belirleyecektir.

3.5.5. Türkiye'nin Transfer Fiyatlandırması Hususunda BEPS Eylem Planı'na Bakışı ve Geldiği Nokta

BEPS Eylem Planında ortaya konulan tedbirler ve bunlara ilişkin nihai çıktıların niteliği ve standart belirleme gücü birbirinden farklı olduğu gibi, bunların ilgili ülkelerin hukuk sisteminde karşılığını bulma biçimi de değişiklik göstermektedir. Genel olarak;

- Tavsiyeler (Recommendations)
- Asgari Standartlar (Minimum Standards)
- En İyi Uygulama Örnekleri (Best Practices)

Şeklinde sınıflandırılan BEPS Eylem Planı nihai çıktılarının uygulamaya yansiyabilmesi için gerekli olan hukuki ve fiziki alt yapıların hazırlanma biçimi ve süreci de çıktıların niteliğine göre farklılık göstermektedir. Bu bağlamda BEPS Eylem Planı nihai çıktılarının uygulamaya sağlıklı bir şekilde geçirilebilmesi için gerekli değişikliklerin yansiyacağı alan ve şekil;

- İç mevzuatlarda değişiklik, düzenleme ve güncellemeler yapılması,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki değişiklikler ve güncellemeler yapılması (bu kategorideki değişikliklerin çok taraflı araçla gerçekleştirilmesi öngörülmektedir)
- Yeni ikili ve çok taraflı anlaşmalar yapılması,
- OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde güncellemeler yapılması, olarak öngörülmektedir (Erdem, 2018:79).

Türkiye BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına yönelik mevcut paradigmayı değiştiren aksiyonların hepsini iç hukuk düzenlemesi haline getirmemiştir. Agresif vergi planlaması kapsamında güncel küresel ticarete transfer fiyatlandırması işlemlerine en çok konu olan “gayrimaddi varlık” kavramının Eylem 8-10 doğrultusunda yapılan geniş kapsamlı tanımı Türkiye tarafından halen benimsenmiş değildir.

Mevzuatımıza “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri Nolu Genel Tebliğ⁷⁹”ın 10. Maddesi ile giren bu kavramın tanımı halen BEPS Eylem Planı öncesi yaklaşımın izlerini taşımaktadır ve daha sonra transfer fiyatlandırmasına yönelik yapılan düzenlemelerde tanıma ilişkin bir güncelleme bulunmamaktadır.

Eylem Planı'nın temel problemi genel olarak gelişmiş ülkelerin problemi ve aksiyonlara yönelik çalışmalar büyük ölçüde gelişmiş ülkeler tarafından dizayn edilmiş olduğu için Türkiye bu yönde atılan adımlara biraz mesafeli yaklaşmakta ve mümkün olduğu kadar bir önceki koşulları muhafaza etmek istemektedir. Türkiye'nin eski koşulları sürdürmek istemesinin nedeni yeni tanımlamaya göre birçok kalemin gayrimaddi hak kapsamında olmasıyla yüksek gelir beyanında bulunmak zorunda kalacak ÇUŞ'in neden olabileceği

⁷⁹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesine ek olarak

potansiyel sermaye kaçışlı finansal kriz riskini azaltmak için bu durumu mümkün olduğunca ertelemek gibi görünüyor.

KV vergisi Türkiye'nin yabancı sermayeden beklediği bir vergi gelir kaynağı değildir. Bunun yerine arzuladığı kaynak, yatırımcı sermayenin yaratacağı dolaylı vergiler, istihdam, know-how ve araştırma kapasitesinin geliştirilmesi olacaktır.

Yine Eylem 8-10 kapsamında “emsallerine uygunluk ilkesi” çerçevesinde gerçekleştirilen dönüşüme dair Türkiye’de herhangi bir iç hukuk düzenlemesi yoktur. Gayrimaddi varlığın ekonomik mülkiyeti temelinde dönüşen “emsallerine uygunluk ilkesi” ve ekonomik mülkiyeti belirleyecek olan “DEMPE Analizi” vergileme hakkının yönünü kaynak ülke lehine değiştirecektir. Türkiye özellikle fikri mülkiyet hakları meselesinde kaynak ülke olmadığından kavramış olduğu matrahın azalmaması için bu alanda da ÇUŞ’ın avantajlı olduğu bir önceki durumu muhafaza etmek isteyecektir.

Eylem 8-10 aksiyonunun mevzuatımıza tam olarak yansımamasının başka bir nedeni de dış kaynaklı sermayenin teşviki için doğrudan vergilerden feragat edilmesinin yanı sıra transfer fiyatlandırmasına ilişkin önlemlerin tam anlamıyla uygulandığında dolaylı vergilerinden faydalandığımız yabancı sermaye krizine dönüşebileceği endişesidir. Konuyla direkt temas halinde bulunan piyasa uzmanları ve bürokratlar ile yapılan mülakatlar neticesinde elde edilen görüşe göre; OECD BEPS Eylem Planı’nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin benimsediği yeni yaklaşım doğrultusundaki düzenlemeleri mevzuatımıza tam olarak yansımadığı gibi bazı yükümlülükler gecikmeli olarak yansımıştır. Mülakatlardan çıkan ortak kanı; Türkiye gerek aleyhine sonuç doğurabilecek aksiyonlara politik ve ekonomik nedenlerle çekince koyması, gerekse Eylem Planı’nın ortaya koyduğu tavsiyelerin gelişmekte olan ülkelere fazlasıyla karmaşık gelen yapısının uzman insan kaynağına ihtiyaç duyması sebebiyle bazı tavsiyelere mesafeli durmaktadır.

Buna karşılık Eylem 13’ün transfer fiyatlandırmasının dokümantasyonuna dair aksiyonlarının mevzuatımıza bütünüyle yansımış olduğunu görmekteyiz. Bunun en önemli sebebi Eylem 13’ün minimum standartlardan biri olmasıdır. Bu kapsamda yenilenen dokümantasyon standartlarının ÇUŞ’ın küresel faaliyetleri hakkında çok ayrıntılı bilgileri derleyecek olması ve bunların bir anlaşma çerçevesinde otomatik bilgi değişimine tabi olması, özellikle vergi planlaması saikiyle tesis edilmiş birçok grup şirket üyesinin faaliyet gösterdikleri mali egemenlik alanlarında varlıklarını sonlandırmasına

neden olacaktır. Bu durum Türkiye gibi kaynak ülkesi olmayan birçok ülkenin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyecektir.

BEPS Eylem Planı gelişmiş ülkeler tarafından yönlendirilmektedir ve gelişmekte olan ülkeler bu süreçte etkin bir rol oynamamaktadır. Dolayısıyla Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarının ne kadar korunduğu tartışmalı bir konu olacaktır. BEPS Eylem Planı aksiyonlarının tasarlanması aşamasında gelişmiş ülkelerin etkin olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda ÇUŞ'ın daha fazla faaliyet gösterdikleri gelişmiş ülkelerin refahının artacağı açıktır.

Araştırmanın hipotezine dair yapılan literatür incelemeleri ve gerçekleştirilen mülakatlar doğrultusunda varılan sonuç şöyledir; aksiyonlar kapsamında atılan adımlar sermaye hareketlerinin yönünü değiştirecektir. Bir takım vergi avantajları sağlayarak yatırım çeken ekonomiler bu avantajlar ortadan kalktığında ülkelere çektikleri sermayeyi kaybedeceklerdir. BEPS Eylem Planı'nın özellikle değerin oluştuğu ülkedeki kazancın vergilenmesini sağlayan aksiyonları, durumu vergisel avantajlarını kaybeden ülkeler aleyhine değiştirecektir.

Özellikle Aksiyon 8-10 kapsamındaki detayları incelediğimizde değer yaratan, risk üstelenen ve bu riskleri yöneten ve sermaye yapıları güçlü olan ÇUŞ'ın faaliyet gösterdiği ülkelerin daha avantajlı olacağını düşündüğümüzde Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin diğer imzacı ülkeler ile aynı oranda fayda sağlamayacağı açıktır. Dolayısıyla literatür incelemeleri ve gerçekleştirilen mülakatlar araştırmanın hipotezini destekler niteliktedir.

Gelişmekte olan ülkelerin Eylem Planı karşısındaki tutumunda homojen bir tutum olmasa da Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak Eylem Planı öncesi durumun avantajlarını yer yer yitirecektir. Ancak yine Eylem Planı'nın sağladığı otomatik bilgi değişimi kapsamında elde edeceği veriler ile kaynağı olduğu bir kısım matrahı kavrayabilecektir.

Vergileme hakkının büyük ölçüde değerin yaratıldığı ülkeye atfedilmesi düşüncesi bu konuda matrah kaybı yaşayacak Türkiye gibi ülkelerin vergi sistemlerini değer yaratan şirketleri cezbedecek koşulları tesis edecek şekilde güncellemesi gerekecektir.

İç hukuk düzenlemeleri haline getirdiğimiz yeni dokümantasyon standartlarının otomatik bilgi değişimi çerçevesinde ilgili ülkeler arasında tedavül ediyor olması fonksiyon, varlık

ve risk değerlendirmesi yapıldığında kaynak ülkesi Türkiye olabilecek dolayısıyla kazancı Türkiye'ye atfedilebilecek grup şirket üyeleri de çıkabilecektir.

3.6. Mülakat Sorularının Oluşturulması ve Gerekçesi

Araştırmanın hipotezinin doğruluğu literatürde faydalanılan kaynakların yanı sıra bürokrasi ve piyasa uzmanlarına yöneltilen sorular aşığıdaki gerekçelerle test edilmeye çalışılmıştır.

Soru 1: Neoliberal iktisat politikalarının serbestleştirme hareketleri gelişmiş ülkeler aleyhine ancak çok uluslu şirketler lehine BEPS fırsatları yaratmıştır. Sizce BEPS Eylem Planı, devleti geri plana iten neoliberal iktisat politikalarının çıkmaza girdiğı bir yerde düzenleyici devletin yeniden göreve çağırılması mıdır?

Ekonomik büyüme için elzem ve kâfi olduğı düşünölen ve temeli WK'na dayanan neoliberal iktisat politikaları, uğradığı tenkitler karşısında devletin eksikliğinin hissedildiğı ve bu eksikliğin kısmen de olsa giderildiğı bir hale dönüşerek literatürde “İkinci Nesil Washinton Uzlaşısı” veya “Post Washinton Konsensüsü” olarak anılan bir revizyona uğramıştır. Neoliberalizmin getirdiğı sermaye hareketlerinde denetimsiz serbestlik ve yine bu süreçte ortaya çıkan uluslararası mevzuat farklılıklarının yarattığı vergi kaynaklı mali sorunlar, WK'nün taraftarlarını hareketli sermaye ile ekonomik istikrarı bağdaştıracak fikirler üretmeye zorlaması serbestleşmenin getirileri ile risklerinin bir araya geldiğı optimum noktada düzenleyici devletin denetleyici kurumlarına ihtiyaç duyulduğı fikrini ortaya çıkarmıştır. İlk sorunun gerekçesi, kısmi bir paradigma değişikliğine işaret eden bu süreçte özellikle transfer fiyatlandırması üzerinden matrah aşınmasına engel olacak olan Eylem Planı'nın neoliberalizmin maliye ayağında aksayan tarafının kısmi bir restorasyonu olduğı fikrini alan uzmanların bilgi ve tecrübelerinden faydalanarak doğrulama isteğidir.

Soru 2: BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına yönelik aksiyonları matrah aşındırması hususunda gelişmiş ülkeler lehine bir plan mıdır? Yoksa bu eylem planını onaylayan bütün ülkeler lehine sonuçlar mı doğuracaktır?

Soru 3: BEPS Eylem Planı'nın refah etkilerinden en çok kazançlı çıkacak olanlar kimlerdir?

Literatürde dünya ekonomisinin bir düzene sokulduğu tarihsel süreci incelediğimizde özellikle GATT'tan itibaren gelişmiş ülkelerin sahip oldukları karşılaştırmalı üstünlüklerini geliştirmekte olan ülkelere kaptırmanın ortaya çıkaracağı zarara odaklanarak bunu önce fikri mülkiyet hakları üzerinden TRIPS anlaşması ile kontrol altına aldıklarını görüyoruz. Gayrimaddi haklar olarak da adlandırılan fikri mülkiyet haklarının gözden kaçırılmayacak kadar önemli bir sermaye kaynağı oluşturduğu fikri, metaların ticaretinin serbestleşmesine ön ayak olan GATT'ın DTÖ'ne dönüştüğü Uruguay Raoundu müzakerelerinde geniş bir yer bulmuştur. Teknolojinin öncüsü olan gelişmiş ülkeler burada fikri mülkiyet hakları ile değer katıp ürettikleri malların geliştirmekte olan ülkeler tarafından muadillerinin üretilerek ihraç etmelerinden doğabilecek zararı engellemeye çalışmışlardır. Ancak ilerleyen süreçte uluslararası vergi rejiminde ortaya çıkan farklı mevzuat uygulamaları ve uluslararası vergi rekabetinde yaşanan dibe doğru yarış, neoliberalizmin başat aktörleri olan ÇUŞ tarafından özellikle transfer fiyatlandırması işlemleri ile vergi manipülasyonlarında kullanılmaya başlayınca teknoloji üreticisi gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına neden olmuştur.

Bu tarihsel sürece baktığımızda uluslararası vergi rejimini küresel anlamda adil ve modern bir yapıya kavuşturacağını iddia eden ve küresel ekonominin %85'ini temsil eden G20 ülkelerinin yüzyılın vergi reformu olarak BEPS Eylem Planı'nı tasarlayıp uygulamaya koyması geliştirmekte olan ülkelerin ne kadar faydasına olacağını gerçekçi bir şekilde ortaya koymak maksadıyla ikinci ve üçüncü sorular sorulmuştur.

Soru 4: Yüzyılın vergi reformu olarak kabul edilen BEPS Eylem Planı'nın ortaya koyduğu standartlara karşı Türkiye uzun bir süre mesafeli durdu. Bunun sebebi sizce ne olabilir?

Genel olarak tavsiyeler, asgari standartlar ve en iyi uygulama örneklerinden oluşan BEPS Eylem Planı'nın nihai çıktılarının uygulamaya yansiyabilmesi için gerekli olan hukuki ve fiziki altyapının hazırlanması gerekmektedir. Türkiye küresel anlamda sermaye hareketlerinin yönünü tayin edecek, özellikle transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevcut paradigmayı değiştiren aksiyonların tamamını iç hukuk düzenlemesi haline getirmemiştir. Transfer fiyatlandırması işlemlerinin büyük bir kısmına ket vurabilecek gayrimaddi varlık tanımındaki değişiklik henüz mevzuatımıza yansımış değildir. Bunun yanı sıra gayrimaddi varlıkların ekonomik mülkiyeti temelinde dönüşen emsallere

uygunluk ilkesine dair bir yansıma da gerçekleşmemiştir. Buna karşılık transfer fiyatlandırmasının belgelendirmeye ilişkin standartlarını asgari standart niteliğinde olduğu için tamamıyla benimsemiş durumundayız. Literatürde bu durumun nedenini açıklayacak herhangi bir bilgi olmadığından dolayı BEPS Eylem Planı'nın bazı standartlarına karşı Türkiye'nin neden mesafeli durduğu bilgisi dördüncü soru ile katılımcıların bilgi ve tecrübelerinden yararlanılarak öğrenilmek istenmiştir.

3.7. Mülakat Bulgularının Analizi ve Yorumlanması

Alan uzmanı katılımcılar ile yapılan mülakatların ham halleri çalışmanın sonunda EK2 olarak verilmiştir. Bu kısımda belirlenmiş mülakat sorularına verilen yanıtların sorunun merkezinden uzaklaşmadan analizleri yapılmıştır.

3.7.1. BEPS Eylem Planı Düzenleyici Devletin Yeniden Göreve Çağırılması mıdır? Sorusuna İlişkin Mülakatın Bulguları

BEPS Eylem Planı neoliberalizm ile birlikte geri plana itilen devletin düzenleyici bir güç olarak yeniden sahneye çıkması mıdır sorusuna bürokrasinin ve piyasanın verdiği yanıt genel olarak “onaylar” nitelikte olsa da araştırmada isminin yer almasını istemeyen Hazine ve Maliye Baş Müfettişlerinden bir bürokratin verdiği yanıt biraz farklılaşarak önemli bir kabule çekince koyuyor. ÇUŞ'ın neoliberalizmin etkisiyle sınır aşan bir yapıya ve sermayeye kavuşup çok güçlendiklerini ancak bu tip şirketlerin kaynak ülkelerinin sermaye üzerindeki gücünün görüldüğünden daha kuvvetli olduğunu ifade ediyor ve şu hatırlatmayı yapıyor; Aslında sistem devleti hiçbir zaman geri plana itmedi. Hatta liberal ülkelerde devlet özel hayatta da piyasada da çok güçlü. Devlet geri plana atıldı algısına neden olan şeyin, dağıtım mekanizmasını kurup sonuna kadar gözetliyor ve temel menfaatlere müdahale edilmedikçe karışmıyor olmasıdır. Burada devletin düzenleyici olarak çıkışını gördüğümüz nokta, sermayenin sürtünmesiz akışı gelişmiş ülkelerdeki ekonomik durumu maliye açısından zorlaştırdığı için ülke menfaatleri adına devletleri müdahale etmeye mecbur bırakmasıdır.

Bu süreç içerisinde devletin yeniden düzenleyici bir pozisyon alması devletçilik ile ilişkilendirilebilir mi? Şeklinde sorulmuş bir sonda sorusuna aynı bürokrattan gelen yanıt şu önemli bulguyu ortaya çıkarıyor; “BEPS Eylem Planı neoliberalizmin aksayan yönlerini onarıp yoluna daha güçlü devam etmesini sağlayan kısmi bir restorasyon süreci

olduğunu düşünürsek kapitalizmden vazgeçen olmadığını görürüz. Devlet önemli bir güç olarak meşruiyetini sürdürebilmesi için kendisine çeşitli yükümlülüklerle bağlı olan büyük kitlelerin ihtiyaçlarını karşılaması gerekiyor. Kaynağını oluşturdukları büyük şirketlerin başka ülkelere kayıp gittiği bir ekonomide devlet kendisine lazım olan o büyük matrahı kavrayamayacaktır. Dolayısıyla OECD'nin bu projede yapmış olduğu şey gelişmiş ülkeleri mali açıdan koruma çabasıdır ve genel olarak neoliberalizmin sağlığı için olduğundan devletçilik ile ilişkilendirilemez. Yani bu süreçten devletçilik çıkmaz.”

Vergi Müfettişi Sevinç Daşdemir bu soruya gelişmiş ülkelerin kayıp ve kaçak meselesi üzerinden yaklaşarak burada devlete düşen rolün daha çok iş birliği olduğunu vurgulamaktadır. Yani süreçte dikkati çeken devletin yeniden düzenleyici bir role bürünmesinden ziyade bu düzenlemeleri bir iş birliği çerçevesinde yapıyor olmasıdır.

Eski Baş Hesap Uzmanı Abdulkadir Demirci süreci “devletin yeniden göreve çağırılması” olarak görmüyor. Süreci başlatan motivasyonun küresel borç stoku olduğuna dikkat çekiyor.

Vergi Baş Müfettişi Dr. Emre Akın aynı süreci ÇUŞ'in agresif vergi planlamaları karşısında oluşturulmuş agresif vergi politikaları olarak değerlendiriyor. Devletlerin bu politikaları hem dizayn edip hem de yürütebilmesi için iş birliğine ihtiyaç duyduğuna dikkat çekiyor. Bu potansiyel iş birliği mutabakatları OECD, IMF gibi uluslararası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Devletlerin bu süreçteki görevi bu mutabakatların sekretaryasını yürütmektir. Bu açıdan baktığımızda devleti düzenleyici olarak görüldüğü nokta mutabakatların arzu edildiği gibi sonuçlanmaması durumunda agresif vergi planlamalarına karşı DHV'nde olduğu gibi devlet tek başına düzenleyici bir pozisyon alacaktır. Eğer mutabakat tam anlamıyla sağlanırsa devletler sekretarya konumuna yeniden döneceklerdir.

Aynı soruya dair piyasada ÇUŞ'e denetim, vergi ve danışmanlık hizmeti sunan deneyimli sektör uzmanlarının düşüncelerinden elde edilen bulgular şu şekildedir:

Maliye Eski Müfettişi, Avukat, Yeminli Mali Müşavir ve GNDO Legal firma ortağı Zeki Gündüz devletlerin yeniden sahneye çağırılmadıklarını, özellikle vergileme hususunda hep sahnede olduklarına dikkat çekiyor. BEPS Eylem Planı'nı gelişmiş ülkelerin transfer fiyatlandırması ile ilgili mevcut tanımları ve vergileme haklarını kendilerine yonttukları ve düşük matrahları diğer ülkelere bırakarak yaptıkları agresif tarhiyatlar ve incelemelerin

ortaya çıkardığı karmaşayı çözme arayışı olarak görüyor. Bu süreçte ikili anlaşmaların giderek göz ardı edildiğini, çok taraflı mekanizmalarla uluslararası vergi rejiminin güncellendiğini, ancak bu mekanizmalar mevcut sorunları çözmede yetersiz kaldığı taktirde devletler yeniden tek taraflı agresif tavırlarını sürdürmeye devam edeceklerini ileri sürüyor.

MAZARS Transfer Fiyatlandırması Hizmet Ortağı Gökçe Gücüyener'in görüşleri bir piyasa uzmanı olarak bürokrasinin görüşlerinden ayrılıyor. Gücüyener'in BEPS Eylem Planı konusundaki ayırıcı vurgusu; Eylem Planı'nı bu projeye dâhil olan bütün ülkelerin birlikte hareket edecekleri bir mekanizma yaratma çabası olarak görmesidir. Bu görüşünü şuna dayandırıyor; ABD menfaatlerine uygun olarak ve yabancı ülkeleri de etkileyecek olan mevzuatları dizayn eder ve yaptırımları ile birlikte uygulamaya koyar. Aynı şeyi Avrupa Direktiflerinde de görürüz. AB'nin güçlü üyeleri kendi menfaatlerine uygun gördüğü konularda hazırladıkları mevzuatları yaptırımları ile birlikte uygulamaya koyarlar. Bütün bu uygulamalar "ben yaptım oldu" tarzında düzenlemelerdir. Ancak BEPS Eylem Planı Türkiye'nin de çalışma gruplarında yer aldığı, Çin, Brezilya, Arjantin gibi ülkelerin de gelişmekte olan ülkeler olarak sorunlarını ve taleplerini projeye yansıtılabildikleri farklı bir uluslararası çalışma niteliğindedir.

Gücüyener bu Eylem Planı'nı güçlü devletin zayıf devletlerde oluşan matrahı verilendirmesi gibi bir düşünceyi zayıf bir argüman olarak görmektedir. Ona göre BEPS Eylem Planı kolektif bir harekettir. Eğer bir ülke bu Eylem Planı'nı uygulayamıyor ise bu, bazı temel şeyleri planı uygulayabilen gelişmiş ülkeler kadar oturtamamış olmasıdır. Yani burada eleştiri gelişmiş ülkelere değil de diğer ülkelere yapılması gerekiyor. Beş yıllık hazırlık evresinde bazı ülkeler projeye çok iyi adapte olmuşken bazı ülkeler olamadı. Adapte olmayan ülkeler vergi gelirlerini artırmaya yönelik böyle bir mekanizmayı kullanamıyor. Dolayısıyla Eylem Planı'nı gelişmiş ülkelerin bir silahı olarak görmüyor.

3.7.2. BEPS Eylem Planı Gelişmiş Ülkeler Lehine Bir Plan mıdır? Sorusuna İlişkin Mülakatın Bulguları

BEPS Eylem Planı gelişmiş ülkeler lehine bir plan mıdır? Yoksa projeyi onaylayan bütün ülkeler lehine sonuçlar mı doğuracaktır? Sorusuna bürokrasinin ve piyasanın yanıtlarının ortak yönü gelişmiş ülkelerin lehine olacaktır. Bir piyasa uygulayıcısı olarak

Güçüyener'in "kesinlikle bütün ülkeler lehine olacaktır" yanıtı bu noktada biraz dışarıda kalıyor. Güçüyener ilk soru ile ilgili görüşlerini ifade ederken BEPS Eylem Planı'nın gelişmiş ülkelerin silahıdır gibi bir argümanı doğru olarak kabul etmiyordu. Eylem Planı ile gelişmekte olan ülkelere de büyük avantajlar sağlandığını, şayet vergi otoriteleri eğitilirse ve yeni dönem vergilemede risk mefhumunun önemini algılayabilirlerse gelişmekte olan ülkelerin de önemli avantajlar sağlayacağını ifade ediyor.

Araştırmada isminin yer almasını istemeyen Hazine ve Maliye Başmüfettişi risk unsurunun Eylem Planı'nda detaylı bir şekilde yer almasına dikkat çekerek bu konuda güçlü olan gelişmiş ülkelerin lehine sonuçlar doğuracağını ifade etse de "kim neyi bekliyor" sorusunun denklemi değiştireceğine işaret ediyor. Başmüfettişe göre gelişmekte olan ülkelerin asıl istediği şey vergi geliri değil. Onların bu pozisyonda aradığı şey gelişme, kalkınma, yatırım, bilgi değişimi, know-how, ar-ge kapasitesini geliştirmek ve istihdamdır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Müfettişlerinden Sevinç Daşdemir BEPS Eylem Planı ile vergisel birtakım avantajlar sağlayarak yatırım çeken ülke ekonomilerinin bu avantajlar ortadan kalktığında ülkelere çektikleri sermayeyi kaybetmeleri olasıdır. Dolayısıyla bu avantajlar ortadan kalktığında sermayenin eskiden avantaj sağlayan ülkelere kayması durumuyla karşı karşıya kalınacaktır. Ancak BEPS Eylem Planı'nın bütün aksiyonları bir arada düşünüldüğünde ÇUŞ'un yatırım kararlarının nasıl bir değişim göstereceği denklemi değiştirecektir. Eylem Planı ile yatırımlar gelişmiş ülkelere kayacak olsa da ÇUŞ'un yatırım kararları vergi avantajlarının dışında kalan etkenlerle belirlendiğinde birçok ülke avantajlı hale gelebilmektedir.

3.7.3. BEPS Eylem Planı'nın Refah Etkilerinden Kimin Kazançlı Çıkacağına İlişkin Mülakatın Bulguları

Katılımcıların üçüncü soruya verdikleri yanıtların ortak yönü BEPS Eylem Planı'nın refah etkilerinden en çok gelişmiş ülkelerin fayda sağlayacağı üzerinedir.

Araştırmada isminin yer almasını istemeyen Başmüfettiş gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkeler kadar kolay bir şekilde vergi rekabetine girememesi durumunu hatırlatarak

BEPS Eylem Planı'nın gelişmiş ülkeler aleyhine devam eden bu süreci sona erdireceğini ve refah etkilerinden gelişmiş ülkelerin kazançlı çıkacağını vurgulamaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi Genel Sekreter Yardımcısı Vergi Müfettişi Dr. Emre Akın'a göre Eylem Planı'nın refah etkilerinden en çok mevzuatlarında "royalti gider kısıtlamaları" gibi hükümlerle karın aktarımına engel olabilen ülkeler fayda sağlayacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Eski Baş Hesap Uzmanlarından Abdulkadir Demirci biraz daha farklı açıdan bakarak vergilendirmedeki belirsizlikleri uluslararası ticaretin önündeki engellerdir biri olduğunu hatırlatarak BEPS Eylem Planı'nın bu belirsizlikleri ortadan kaldırabilen ülkelerde refah etkisi yaratacağını ifade etmektedir.

Level International ortaklarından ve eski kamu iç denetçisi Ramazan Biçer'e göre BEPS Eylem Planı ile ülkeler yarattıkları katma değer oranında kazanç sağlayacaktır. Bu durumda vergileme hakkından alınan pay vergiye konu olan değere yaptığı katkı oranında olacaktır. Biçer'e göre Eylem Planı öncesi uluslararası vergi rejimi İrlanda gibi vergi cennetlerine refah etkisi sağlarken Eylem Planı sonrasında Almanya ve ABD gibi vergiye konu olan değere katkı yapan ülkeler refah etkilerinden faydalanacaklardır.

Zeki Gündüz bu konuyla ilgili olarak literatürde ve uygulayıcıların düşüncelerinde hiç rastlanmayan ama çok önemli bir ayrıntıya dikkat çekiyor. Gündüz 2017 yılında IFA'nın düzenlediği "21. Yüzyılda Sınır Ötesi Vergi Sorunları" konferansında İngiliz katılımcıların seslendirdiği şu konuyu hatırlatıyor; İngilizler bu konferansta kaynak ülke yerine varış ülkesinin yani harcamanın yapıldığı ülkenin vergileme hakkını ön plana çıkaran bir vergileme teorisini destekliyorlar. Gündüz'e göre önceden üretim hep gelişmiş ülkelerin elindeydi yani gelişmiş ülkeler üretim yapar ve satarlardı. Dolayısıyla vergi matrahının büyük bir bölümü üretim yapan ve satan ülkelerde oluşurdu. Bu durum kaynak ülkelerin işine gelen bir durumdu. Varış ülkesinin vergilendirmesini ön plana çıkardığınız zaman harcamayı kim yapıyor ise yani para kimdeyse matrah orada oluşacaktır. Gündüz bu durumu pazarda vergileme daha fazla olsun şeklinde okuyor. Pazarların paranın daha fazla olduğu gelişmiş ülkelerde olduğunu düşünürsek yine en fazla vergi bu ülkelerde toplanacaktır. Yani daha önce kaynak ülkesinde vergileme işlerine geliyordu şimdi ise varış ülkesinde vergileme işlerine geliyor.

Güçüyener'e göre BEPS Eylem Planı ile birlikte gelişmekte olan ülkelerin vergi cenneti olma veya diğer ülkelere göre daha az yaptırım uygulama gibi olanakları ellerinden alınmaya başlandı. Bu avantajı kaybeden ülkeler refah etkilerini kaybetmemek ve yatırımları yeniden cezbetmek için "öngörülebilirlik" gibi cazip araçlar kullanabilirler. Bu durumda refah etkilerinden en çok faydalanacak olanlar gelişmiş ülkeler olacaktır ancak refah etkisini kaybeden gelişmekte olan ülkelerin yatırımcıya sağlaması gereken şey öngörülebilirlik ve sınırları çizili devlet güvencesidir. Bunu sağlayabilen ülkeler refah etkilerinden faydalanmayı sürdürebileceklerdir.

3.7.4. Türkiye'nin BEPS Eylem Planı Standartlarına Karşı Mesafeli Duruşuna İlişkin Mülakatın Bulguları

Türkiye BEPS Eylem Planı ile ilgili minimum standartları sağlamış olsa da bazı aksiyonlarına karşı mesafeli duruşuna ilişkin gerek bürokrasi gerekse piyasa görüşlerinin uluslararası yatırımlar açısından avantajlı bir ülke olma durumunu sürdürme arzusu yönünde birleştiğini görüyoruz.

Araştırmada isminin yer almasını istemeyen Başmüfettişin görüşleri burada biraz ayrılıyor. Başmüfettiş böyle bir gecikmenin olduğunu düşünmediği gibi yalnızca BEPS Eylem Planı değil otomatik bilgi değişimi meselesinde de gereğinden hızlı hareket edildiğini ifade ediyor. Türkiye'nin ekonomisi tüm gelişmiş yapılara tam olarak entegre olmadığı için BEPS Eylem Planı aksiyonları Türkiye'de çok hızlı bir şekilde gündeme gelecek önemi kazanmıyor. Yani bu durumu Türkiye'nin genel ekonomik yapısının uluslararası ekonomiye entegrasyon oranı ile alakalı olarak görebiliriz. Başmüfettiş söz konusu standartların bizim ihtiyacımız üzerine çıkmış düzenlemeler olmadığı için bunun yadsınacak bir durum olmadığını ifade ediyor. Yani bu standartlar kimin ihtiyacı üzerine oluşturulmuş ise onlar acele ediyor. Türkiye bu noktada küresel ekonomiye entegrasyon çerçevesinde zarara uğramamak mantalitesiyle hareket ediyor.

Dr. Emre Akın Eylem Planı'nın Türkiye için avantajlı vergi güvenlik müesseseleri barındırmasına rağmen bu standartlara uyum sağlamada gecikildiğini düşünüyor. Akın bunun sebebini iki olasılığa bağlıyor; Türkiye ya kuralları tam olarak anlamadı ya da bu konuda bir kısıtlama getirmeyerek ekonomisinde faaliyet gösteren yabancı sermayeli şirketlerin faaliyetlerinin devam etmesini sağlayarak avantajlı bir ülke konumunu sürdürmeye çalışıyor olmasıdır.

Vergi M fettiŖi Sevinç DaŖdemir Eylem Planı  alıŖmalarının geliŖmiŖ ülkeler tarafından yönlendirildiğini ve geliŖmekte olan ülkelerin bu süreçte etkin bir rol almadıklarını dolayısıyla Türkiye gibi geliŖmekte olan ülkelerin çıkarlarının ne ölçüde korunabileceğini tartıŖmaya açık olduğunu d Ŗ n yor. DaŖdemir Eylem Planı'na ait standartları geliŖmekte olan ülkeler için karmaŖık ve kaynak ihtiya ı gerektiren düzenlemeler olarak görüyor ve Türkiye bu noktada aleyhine sonuçlar doğurabilecek standartlara ekonomik ve politik gerekçelerle çekince koymuŖ olabileceğini ifade ediyor.

Ramazan Biçer her ne kadar seslendirilmiyor olsa da Türkiye'nin bir vergi cenneti olduğunu ve dıŖ kaynaklı sermayeyi çekmek isteyen bir ülke olarak sermayeyi vergilendirmediğini ifade ediyor. Biçer'e göre dıŖ kaynaklı sermayeye bağımlı bir ülke olarak Türkiye'nin transfer fiyatlandırmasına iliŖkin mevzuatları ciddi bir Ŗekilde uygulaması halinde ülkeye daha az yatırım olacak ve daha az nakit giriŖi olacaktır. Bu noktada baskılama arttığı anda dıŖ açık sorunu daha büyük bir problem olacaktır. Biçer'in dikkat çektiği bir diğer nokta da Ŗu; Biçer Türkiye'nin KV alan bir ülke olmadığını ve KV'nin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının %3 olduğunu hatırlatarak yatırım üzerinden büyüme planladığı için KV almayı d Ŗ nmediđini ifade ediyor. Dolayısıyla maliye uygulamaları böyleyken transfer fiyatlandırması yaptırımlarını zorlayamaz. Buradan yaŖadıđı kaybı dolaylı vergiler ile telafi ettiği için Eylem Planı'ndaki bazı standartlara politik bir tercih olarak mesafeli duruyor.

Zeki Gündüz doğrudan yatırımların özendirilmesinin bütün devletlerin rekabet ettiği bir alan olduğunu, devletlerin yatırım çekebilmek için mevzuat alt yapısı yönüyle birbirleriyle rekabet halinde olduklarını, bu süreç içerisinde bir yandan vergi almaya  alıŖırken diğer yandan kendi ülkelerine doğrudan yatırım çekmeye  alıŖıyor olmalarındaki dengenin oldukça önemli olduğunu hatırlatarak bu konudaki tavizkarlığı gecikmenin tam sebebi olarak görmüyor. Gündüz'e göre Türkiye uluslararası vergileme iliŖkileri alanına yeterince kaynak ayırmıyor. Mali idarenin merkezi birimleri ile bu iŖi sürdürmeye  alıŖıyor. ÇVÖA ve transfer fiyatlandırması birimleri de son derece kısıtlı bir kadroya sahip. Bu kadrolara ayrılan kaynağa genel olarak bakıldığında kapsamlı anlaŖmaları veya uluslararası vergi problemlerini veya mevzuat yükümlülüklerini kısa sürede  alıŖıp sonlandırabilmek, sürdürmekte oldukları günlük iŖlerin yanında ayırabilecekleri kaynak ve zamanlarının olmaması böyle bir gecikmenin baŖka bir sebebi olabilir.

Başmüfettiş ise böyle bir kadro sıkıntısının olduğu görüşünü kabul etmiyor. Başmüfettiş göre; Türkiye’de transfer fiyatlandırması meselesi hali hazırda çok dar bir kesimi ilgilendiren bir vergi konusu. Gelir idaresinin günlük olarak karşılaştığı vergi sorunlarının yüzde birini bile teşkil etmiyor. Genel olarak mali idare mükelleflerin ihtiyaçları doğrultusunda düzenlemeler yapıyor. Ancak transfer fiyatlandırması meselesi bir ihtiyaç oluşturmuyor ise mali idare bu konuda bir düzenleme yapma ihtiyacı hissetmiyor. İhtiyacın çok hissedilir olmaması da bu konuda acele etmeyi gerektirmiyor.

Gökçe Gücüyener bu mesafeli duruşun kısmen ülkenin doğrudan vergilerden ziyade dolaylı vergiler ile beslendiğine bağlanabileceği gibi kesin bir sebebe bağlanamayacağını ifade ederek çekinik kalan ülkenin yalnızca Türkiye olmadığını, İsrail gibi birçok ülkenin de Eylem Planı’nın neler getireceğini diğer ülkeler üzerinden izlemek için çekinik kalmış olabileceğini düşünüyor.

SONUÇ

OECD BEPS Eylem Planı'nın tarihsel gelişimine baktığımızda ilk olarak gelişmiş ülkelerin özellikle gayrimaddi haklar üzerinden yürüttüğü ticari üstünlüklerini geliştirmekte olan ülkelere kaptırmamak için GATT'ın DTÖ'ne dönüştüğü “Uruguay Raundu”nda “Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (TRIPS)”nı imzaladığını görüyoruz. Gelişmiş ülkeler bu anlaşmayı fikri mülkiyet hakları ile bezedikleri gayrimaddi varlıkların geliştirmekte olan ülkeler tarafından taklit edilip ihraç edilmesinden dolayı uğradığı zarara tahammül etmeyerek imzalamışlardır. Ancak bu ülkelerin uğradığı zarar bu malların üretilip ihraç edilmesiyle bitmiyor. Böylesi malların vergi planlaması için ÇUŞ'ın grup üyeleri arasında transferleri gelişmiş ülkeleri bir de vergi gelirleri açısından zarara uğrattıyor. Problemin gelişmiş ülkelerin problemi olduğunu ve bunu çözecek projelerin onlar tarafından yapıldığını düşündüğümüzde kuralların büyük ölçüde gelişmiş ülkeler lehine işleyeceği söylenebilir.

OECD BEPS Eylem Planı matrah aşındırma yoluyla kar aktarımına neden olan 15 sorunlu alanı tespit ederek her bir sorunlu alan için mevcut paradigmayı değiştiren eylem ve bu eylemlere bağlı asgari standartlar ile tavsiyelerden oluşan nihai raporlar yayımlamışlardır. Bu eylemlerden 8.,9.,10 ve 13. Eylem Planları doğrudan transfer fiyatlandırması uygulamalarına ilişkindir.

ÇUŞ'ın agresif vergi planlaması kapsamında gerçekleştirdikleri vergi arbitrajlarına en fazla olanak sağlayan transfer fiyatlandırması olgusu ve barındırdığı gayrimaddi varlıklar ile emsallere uygunluk ilkesi anlayışındaki boşluklar olmuştur. Dolayısıyla Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin en önemli paradigma değişikliği gayrimaddi haklar ve emsallerine uygunluk ilkesi anlayışında gerçekleştirilmiştir.

Eylem Planı'nın bütün amacı gerçekleştirilen işlemler ile vergilendirme arasındaki dengeyi sağlamak olduğu için OECD 2010 TFR'ndeki “gayrimaddi varlık” tanımını geniş bir perspektiften bakarak matrah aşınmasına büyük ölçüde izin vermeyecek şekilde güncellemiştir. Aynı şekilde “emsallere uygunluk ilkesi” de daha ayrıntılı fonksiyon, varlık ve risk analizleri ile daha net, gerçekçi ve adil bir görünüme kavuşmuştur.

Bugüne kadar gayrimaddi varlıkların grup içi transferlerinde emsal bedelin belirlenmesi için tek taraflı yani yalnızca test edilen tarafa yönelik fonksiyon, varlık ve risk analizi

sonucunda elde edilen bir emsal orana göre karşılaştırılabilir bir fiyat yöntemi uygulanmaktaydı. Grubun diğer üyelerinin gayrimaddi varlık için yapmış olabileceği bir katkıya dikkat çekilmezdi. OECD'nin bu duruma karşılık yeni düzenlemesi, kazancı oluşturan gayrimaddi hakların oluşturulması, geliştirilmesi ve korunması gibi değer yaratan fonksiyonları gerçekleştiren ve bu konuda gerekli riskleri üstlenen ve kontrol altında tutan şirket veya şirketlere atfedilmesine yöneliktir. Bu atfı sağlayacak olan belirleyici “DEMPE Analizi”dir. Eylem Planı öncesinde yasal mülkiyet temelinde tek taraflı yapılan fonksiyon, varlık ve risk analizi Eylem 8-10 kapsamında değişen paradigma ile ekonomik mülkiyet temelli bütün grup üyeleri bazında yapılan fonksiyon, risk ve varlık analizi şekline dönüşmüştür.

Yine Eylem 8-10 kapsamında “risklerin grup üyeleri arasındaki transferi” hususunda “Cash Box” olarak anılan ve herhangi bir ekonomik faaliyeti olmayan, gelirlerinin tamamı pasif nitelikli olan ve sermaye olarak zengin işletmelerin sırf bu sermayelerini ilişkili kişilere kullandırmaları ile yüksek kazanç elde etmelerinin ve kazancın hiçbir ekonomik faaliyeti olmayan işletmelerin elinde toplanmasının önüne geçilmiştir. Benimsenen bu görüşe göre; finansman sağlayan ancak sağladığı finansman ile ilgili finansal riskleri kontrol etmeyen bir “Cash Box”ın faaliyetleri ticari olarak irrasyonel olarak kabul edilir ve risksiz kazanç sağlayamaz.

Türkiye şimdilik Eylem 8-10 kapsamında OECD TFR'ndeki revizyonlara karşı gelişmekte olan bir ülke olarak mesafeli duruyor. Mülakat bulgularından yola çıkarak bunu matrah kaybı yaşamamak adına eski koşulları muhafaza etmek için yaptığını söyleyebiliriz.

Bu mesafeli duruş kısa vadede makul bir önlem olarak görünüyor. Ancak gelecekte ciddi yaptırımları olan başka uluslararası örgütlü düzenlemeler söz konusu olduğunda bunun olumsuz ekonomik ve mali etkilerine maruz kalmamak için grup şirketlerin gayrimaddi varlık üretiminde önemli fonksiyonları gerçekleştirip önemli riskleri üstlenebileceği iktisadi ve mali koşulların sağlanarak insan kaynakları ve teknolojik altyapı konusunda günün gereklerine ulaşması önemli bir hedef haline gelmelidir. Zira DEMPE Analizi gibi fonksiyon ve risk incelemesi yapan belirleyiciler şirketlerin yatırım kararlarında dolayısıyla sermaye hareketlerinde oldukça etkili olacaktır.

BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırması yoluyla matrah aşındırma ve kar aktarımını önlemeye yönelik bir diğer paradigma değişikliği “dokümantasyon” hususunda olmuştur. Zira matrah aşınmasının engellenmesi için yapılacak etkin bir transfer fiyatlandırması incelemesi için gerekli olan doğru ve etkin risk analizine esas teşkil edecek nitelikli bilgilere ulaşmak hemen her ülke vergi idaresinin ortak arzusudur. 13. Aksiyon kapsamında OECD, TFR'nin “Belgelendirme” ye ayırdığı “Beşinci Bölüm” tamamen silinmiş ve yerine üç aşamalı standardize yaklaşımı yansıtan yeni bölüm yazılmış ve içerisinde “Ana Rapor” (Master File), “Yerel Rapor” (Local File) ve “Ülke Bazlı Raporlama” (Country-by-Country Reporting) nın yer aldığı bir raporlama paketi yayımlanmıştır. Dokümantasyon yükümlülüğü ile ilgili olarak yeni standartlar getirmek bu konudaki şeffaflık ve tutarlılığı ön plana çıkartarak vergi idarelerinin ÇUŞ'in global faaliyetleri ve transfer fiyatlandırması politikaları ile ilgili daha net ve etkin bilgiler almasını amaçlamaktır.

Eylem Planı ile gündeme gelen ve idarenin eksik alanını tamamlayacak olan dokümantasyonların idare tarafından nitelikli bir şekilde süzülüp değerlendirilmesi hem risk analizlerinin doğruluğunu artıracaktır hem de BEPS fırsatlarına neden olan mevzuat farklılıklarının giderilmesi açısından idarenin alacağı önlemlere ışık tutacaktır.

Uluslararası uygulamaları uzun bir geçmişe dayanan ancak mali mevzuatımız yönüyle görece biraz daha yeni bir kavram olan transfer fiyatlandırması müessesesi gerek mükelleflerin gerekse idarenin tam olarak kavrayamadığı bir meseledir. Vergi mevzuatımıza ilk olarak mülga “5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesi” ile “örtülü kazanç” adı altında oldukça sınırlı bir kavram olarak girmiştir. Mevzuatımız için yeni bir kavram olması nedeniyle en temel unsurları olan “ilişkili kişi” ve “emsallerine uygunluk ilkesi” ayrıntılı olarak düzenlenmemiştir.

Transfer fiyatlandırması kavramının içeriği, uluslararası vergi uygulamaları kapsamında 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13. Maddesi ve sonrasında bu düzenlemelerin uygulanmasını göstermek maksadıyla yayımlanan “1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” hükümleri ile eski kanuna göre

daha açık ifadeler kullanılarak, ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ve fiyat tespit yöntemleri gibi yeni kurallar içeren bir anlayış ile yeniden düzenlenmiştir.

BEPS Eylem Planı kapsamında OECD'nin benimsediği yaklaşımlar doğrultusunda Transfer Fiyatlandırması Mevzuatımıza yansıyan değişikliklerin başında “ilişkili kişi” kavramı geliyor. Eylem Planı öncesinde mevzuatımızda ilişkili kişi tanımı yapılırken ilişkilerde sermaye ve kâr oranına dair net bir düzenleme yapılmadığı için tanım bir kapsam sorunu ve belirsizlik ortaya çıkarıyordu. 2016 yılında yürürlüğe giren “6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile ilişkili kişi kavramı hem genişletilerek hem de kâr payı oranı konusundaki belirsizlikler ortadan kaldırılarak yeniden düzenlenmiştir.

Eylem 8-10 kapsamında değişen paradigmaya ilişkin olarak BEPS Eylem Planı'ndan mali mevzuatımıza yansıyan bir değişim olmamıştır. Gayrimaddi varlık kavramı mevzuatımıza “1 seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı Hakkında Genel Tebliğ” ile girmiş ve tanım halen Eylem Planı öncesi yaklaşımın izlerini taşıyan ve dar bir perspektiften bakılarak oluşturulmuş haliyle yürürlükte. Tanım bu haliyle ÇUŞ'ın gerçekleştirecekleri vergi arbitrajlarına kapı aralamaktadır. Türkiye'nin BEPS Eylem Planı uygulayıcısı bir ülke olarak gayrimaddi varlık tanımını OECD yaklaşımı doğrultusunda güncellememesi ÇUŞ açısından cazibe yaratarak dolaylı vergiler elde etme amacında olduğunu gösteriyor. Ancak Eylem Planı bütün yönleriyle uygulandığında vergi mevzuatı olarak değer yaratmaya müsait bir zemin değil de seslendirilmemiş bir vergi cenneti olmaya devam ederse dezavantajlı hale düşecektir. Zira grup konsolide gelirleri DEMPE Analizi gibi bir inceleme sonucunda elde edilen rasyolara göre atfedildiğinde vergi planlaması maksadıyla oluşturulmuş şirketlerin mukimi olunan ülkeler düşük bir matrahı kavramak zorunda kalacaktır.

Buna karşılık BEPS Eylem Planı'nın asgari şartlarından biri olan ve transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülüklerini düzenleyen “Eylem 13” 25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı” ile bütün yönleriyle mevzuatımıza yansımıştır.

BEPS Eylem Planı ulusal vergi tabanlarının aşınmasına neden olan birçok yöntemi paralyze ederek uluslararası vergi sisteminin gelecek projeksiyonunu güçlendirecektir.

Aksiyonların özellikle vergi cenneti statüsündeki gelişmekte olan ülkelerin avantajlı konumlarını zaman içerisinde eriteceği açıktır. Her ne kadar gelişmekte olan ülkelerin kaybettikleri avantajları geri kazanma fırsatı Eylem Planı dâhilinde muhtemel olsa da bunun için zamana ve bilgi birikimine ihtiyacı olacaktır.

BEPS Eylem Planı aksiyonlarının etkin bir şekilde uygulanması halinde, ekonomik faaliyetlerin vergisel cazibesini yitirmiş vergi cennetlerinden katma değerin yaratıldığı gelişmiş ülkelere kayacaktır. Haksız vergi uygulamaları ile büyük sermayeleri kendine çeken bu ülkeler, söz konusu avantajları kaybettiklerinde ve sermaye, ilgili olduğu mali egemenlik alanına döndüğünde kendi krizlerini yaşayacaklardır.

Neoliberalizme yönelik olarak yapılan tenkitlerle birlikte BEPS meselesinin toplumsal, iktisadi ve mali etkilerini minimuma indirmek için OECD'nin sürdürdüğü “BEPS Eylem Planı” neoliberalizmin egemen iktisadi düşünce olarak sürdürülmesi için yapılan bir onarım olarak görünmektedir. Durumu daha iyi kavramak için neoliberalizm/post-neoliberalizm sürecini anlamak doğru olacaktır.

Neoliberalizmin “ikinci kuşak reformları” yarattığı post-neoliberalizm adil bir gelişim göstermeyen neoliberalizmin geri planda bıraktığı kalkınmacı devletin yerine geçmek üzere “yeniden devletçilik” anlayışını onaylayan toplumsal nitelikli refleksif müdahaleler olmuştur. Şunu da belirtmek gerekir ki; bu piyasayı esas alan kalkınma tipine karşısında devrimci bir reddiyeden ziyade neoliberal paradigmaya yönelik biriken tepkileri minimuma indirmeye çalışan kısmi bir restorasyondur.

Post-neoliberalizm, neoliberal paradigmanın özünden daha çok biçimine karşı çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle neoliberalizmin özünü meşrulaştırma çabası içerisinde. Post-neoliberalizm neoliberalizm gibi Keynesyen modeli yadsıyor, fakat neoliberal paradigmaya uyum sağlayarak gelişen vergi pratiklerinden ve matrah aşındırmalar nedeniyle sermaye ile teması olmayan ve giderek yoksullaşsa da vergi konusundaki bilinci yükselen mükelleflerin potansiyel tepkilerin fark ederek bu doğrultuda meydana gelebilecek krizleri önleyecek politikalar ileri sürmektedir.

2008 yılında patlak veren ve bütün dünyaya yayılan küresel mali kriz sonrasında devleti yeniden sahneye davet eden tenkitlerin gün yüzüne çıkardığı post-neoliberalizm, neoliberalizm aposteriori gibi görülse de aralarında bir devamlılık ilişkisi olduğu görülmektedir. Zira post-neoliberalizm, neoliberalizmden farklı bir kamu politikası

olmaktan çok yaşıdığı restorasyon ile neoliberalizmin “şahikası” olduğunu ifade etmek daha doğru olacaktır.

Post-neoliberalizmin neoliberalizmi tüm aksaklıklarına rağmen halen hâkim iktisadi anlayış olarak sürdürülüyor olması, üzerindeki siyasi ve sosyal baskıları aşamalı olarak azaltıyor olması neoliberalizmin icatçısı olan gelişmiş ülkelerin lehine politikaların devam edeceğini gösteriyor. Eylem Planı post-neoliberal bir restorasyon olarak tanımlandığına göre gelişmiş ülkelerin lehine devam edeceği söylenebilir.

Neoliberalizm, iktisadi ve mali bir politika olarak sürdürülemez hale geldiğinde yeniden reforme edilmekte ve devamlı evrimlenmektedir. OECD’nin teknik altyapısını hazırladığı BEPS Eylem Planı da neoliberalizmin sürdürülemez hale geldiği noktada reforme edilerek evrimine devam ettiği bir süreç olmuştur.

Küreselleşen ve dijitalleşen ekonomide ortaya çıkan uluslararası vergileme sorunları büyük ölçüde uluslararası vergi sistemini oluşturan ulusal vergi normlarının uyumlaştırılması ile çözüme kavuşacaktır. İktisadi entegrasyon bir müddet sonra idari entegrasyonu da kaçınılmaz hale getirecektir.

KAYNAKÇA

Makaleler

- Acinöroğlu, Serkan (2013), “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:379, Mart
- Adanur, Fatih (2015), “OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Agresif Vergi Planlaması Toplantılarında Ele Alınan Konuların Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:408, Ağustos
- Ağbal, Naci (2001), “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II”, Yaklaşım, Ekim, Yıl:9, Sayı: 106
- Ağır, Bülent Sarper (2015), "Güvenlik Kavramını Yeniden Düşünmek: Küreselleşme, Kimlik ve Değişen Güvenlik Anlayışı", Güvenlik Stratejileri Dergisi, Yıl:11, Sayı:22
- Akçaoğlu, Ertuğrul (2012), “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:70 Sayı:2012/2 ISSN:130009885
- Akçaoğlu, Ertuğrul (2015), “BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 5 Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Önlenmesi: Politika, Hukuk, Eylem, Koç Üniversitesi
- Aktaş, Mehmet (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 294
- Altun, Nurullah (2020), “Özelleştirmeye Karşı Alternatif Yaklaşımlar: Osmanlı Devleti Vakıf Müessesesi Örneği”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 2, Nisan, Mayıs, Haziran
- Arslan, M. Oğuz (2011), “Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 142, ss. 42-49
- Ateş, Davut ve Gülizar Samur GÖKMEN (2013), “Bir Akademik Disiplin Olarak Uluslararası Politik Ekonominin Sınırları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.XV, S.1
- Ateş, Leyla (2015), "Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı, Cilt:2
- Ateş, Leyla (2018), “BEPS Eylem 13: Transfer Fiyatlandırmasında Dokümantasyon”, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 5 Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Önlenmesi: Politika, Hukuk, Eylem, Koç Üniversitesi

- Babayev, Ilgar (2020), “Uluslararası Ticaret Hukukunun Yeknesaklaştırılması”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 19, Sayı: 38, Yaz 2020/2, ss. 103-117
- Bakan, Selahaddin, Gökhan Tuncel (2012), "Küreselleşmenin Ulus Devlet Üzerindeki Etkisi", Birey ve Toplum Dergisi, Bahar Cilt 2, Sayı:3
- Bankman, Joseph (2000), “The Economic Substance Doktrine”, Southern California Law Review, Volume:74, Issue:5, Page: 5-30
- Benk, Serkan, Tamer BUDAK (2015), “Vergi Uyumunda Paradigma Dönüşümü: Neo-Klasik Perspektiften Bütüncül Yaklaşım Geçiş”, Prof. Dr. Metin TAŞ’a Armağan, Sayfa: 165-185, Gazi Kitabevi, Ankara
- Beylik, Ali (2004), “Transfer Fiyatlaması”, Yaklaşım, Sayı: 142 ss. 113-121
- BİÇER Ramazan, Erginay Mehmet (2015), “OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:326, Kasım
- Bozdağlıoğlu, Yücel ve Çınar Özen (2004), “Liberalizmden Neoliberalizme Güç Olgusu ve Sistemik Bağımlılık, Uluslararası İlişkiler Dergisi, Cilt:1, Sayı:4, ss: 59-79
- Brauner, Yariv (2018), “International Approaches to BEPS: What is BEPS?”, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in Taxation, International Tax Law Conference Series-5
- Bulut, Serdar (2015), “Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:326, Kasım
- Cenkeri, Elif (2011), “Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık 2011, Sayı:24
- cravens, Karen S (1997), “Examining The Role of Transfer Pricing as a Strategy For Multinational Firms”, International Business Review, Number (6), ss. 127-145
- Coşkun, Leon Aslan (2017), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Tebliğ Taslağı”, Fortune Turkey,
- Çamurcu, Z. Nihan (2021), “Gayrimaddi Varlıklara İlişkin İşlemlerde Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması-Bazı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2, Temmuz, ISSN: 2149-1658
- Çımrın, Füsun Kökalan (2009), “Küreselleşme, Neo-Liberalizm ve Refah Devleti İlişkisi Üzerine”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (İLKE), Güz, Sayı:23
- Daldal, Şule (2016), “Neoliberalizm, Finansallaşma ve Emek Piyasaları”, Journal of Emerging Economies and Policy, Vol.1, December

- Demir, Gülten (2011), “Post Neoliberalizm? Kriz ve Sonrası Üzerine”, Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi (The Journal of Marmara Social Research), Sayı: 1
- Demir, Alper Cihad (2018), “Çok Taraflı Sözleşme (MLI) Hükümlerine İlişkin Olarak Türkiye Tarafından Yapılan Bildirimlerin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Yıl:38, Sayı:445, Eylül
- Diclehan, Başak (2016), “Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları”, KMPG Sorumlu Vergicilik, Haziran
- Duman, Ömer (1996), “Şirket Ortağının Şirkete Döviz Üzerinden Borç Vermesi ve Örtülü Sermaye”, Vergi Dünyası, Sayı:173, Ocak
- Duman, Mehmet Zeki (2011), “Neo-liberal Küreselleşmenin Zaferi”, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt: 8, Sayı:1, ISSN: 1303-5134, ss. 666-700
- Duran, Metin (2012), “Gayrimaddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 284, Mayıs
- Eroğlu İlhan ve Fatih Yeter (2017), "Neoliberal Politik Düşünce Ekseninde Yeni Para Politikası Arayışları", Sosyal Bilimler Metinleri, Cilt: 2017/1 ss. 60-74
- Feria, Rita De La (2014), “Alternative to BEPS? Designing a Destination-Based Corporate Tax”, Asociacion Argentina de Estudios Fiscales,
- Dönmez, Nergis Feride Kaplan (2020), “Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi”, Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 23, ISSN: 2529;0029, ss. 403-425
- Engin, İsmail (2000), “Enflasyonun Vergi Etkisi”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 97-114
- Ercan, Taner (2020), “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Uluslararası Bilgi Değişiminin Önemi”, International Journal of Public Finance, Vol.5, No.2, E-ISSN: 2548-0499, ss. 167-192
- Erdem, Tahir (2015), “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında (Country by Country) Raporlama Konusunda Yaşanan Gelişmeler, Vergi Dünyası, Sayı:326, Kasım
- Erkiş, İbrahim Uğur (2013), "Ulus-Devlet ve Küreselleşmeye İlişkin Bazı Tartışmalar", Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:25, Sayı:2, (s.185-192)
- European Commission (2012), “Commission Recommendation of 6 December 2012 on Aggressive Tax Planning”, Official Journal of The European Union, European Union

- Ferhatoğlu, Emrah (2005), “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:6 Sayı:2, Aralık
- Ferhatoğlu, Emrah (2015), “BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:326, Kasım
- Fuest, Clemens, Christoph Spengel, Katharina Finke, Jost Heckemeyer, Hannar Nusser (2013), “Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform” Centre for European Economic Research Discussion Paper, No. 13-078, ss. 1-25
- Gabriel, Henry Deep (2009), “The Advantages of Soft Law in International Commercial Law: The Role of UNIDROIT, UNCITRAL and the Hague Conference”, Brooklyn Journal of International Law, Volume 34, Issue 3, Symposium: Ruling the World: Generating International Legal Norms
- Gravelle, Jane G. (2022), Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service,
- Güçüyener, Gökçe (2014), “Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 309, Haziran
- Güçüyener, Gökçe (2016), “Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi, Yöntem Hiyerarşisi ve PFA’ya İlişkin Gelişmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 33
- Güçlü, Emre Betül (2012), “Karşılaştırılabilirlik Analizinde Risk, Fonksiyon ve Varlık Kullanımı Kavramları ile Bunlara Bağlı Düzeltmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 284, Mayıs
- Güler, Hünkâr, Ekrem Toparlak (2018), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerindeki Etkisi”, İstanbul Journal Economics-İstanbul İktisat Dergisi, Sayı:68, s.161-179,
- Gülgün, Sebahattin (2015), “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:327, Aralık
- Günaydın, İhsan (1999), “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Avantajları”, Vergi Dünyası, Sayı: 216
- Harari, Moran, Ofer Siftbon, Ronit Donyets-Kedar (2013), “Aggressive Tax Planning and Corporate Social Responsibility in Israel”, Accountancy Business and the Public Interest, Volume 12, Pages 1-46
- Kahraman, Abdülkadir (2016), “BEPS ve Etkileri”, KPMG Vergi,
- Kahriman, Hamza ve Umut Tepekule (2014), “Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişimi Uygulaması Olarak FATCA, Prof. Dr. Naci Birol

Muter'e Armağan, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi- Manisa, ISBN: 978-975-94435-5/9,

Kapusuzoğlu, Tuncay (1999), “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, Vergi Dünyası, Sayı: 205, ss 55-70

Kara, Mustafa Cemil, Ersan ÖZ (2016), “Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS”, Vergi Dünyası, Sayı: 414, Şubat

Kara, Döndü, Ahmet Vecdi CAN (2017), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, İşletme Bilimi Dergisi, Cilt:5, Sayı: 1, ss: 13-33

Kara, Mustafa Cemil (2018), “G20/OECD Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI)”, Vergi Dünyası, Yıl: 37, Sayı: 438, Şubat

Karakaş, Mehmet ve Mehmet Adak (2013), “Küreselleşen Dünya Ekonomisi ve IMF’nin Değişen Rolü”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 18

Karakurt, Birol (2011), “Washington Konsensüsü’nden Küresel Mali Krize Mali Disiplin ve Türkiye’deki Gelişmeler”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 1, Ankara

Karhanoğulları, Yiğit (2019), “Türkiye’de Neoliberalizmin Kuruluş Süreci”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:74, No. 2, s. 429-464

Kılıçer, İ. Peker (2017), “Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımını Önleyici Bir Etken Olarak İşletmelerde Vergi Uyumunun Sağlanmasına Yönelik Politikalar”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 144, Kasım-Aralık

Kırmaz, Birol (2015), “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2015/1ISSN 1300-9885

Kızılot, Şükrü (1998), “Şirket Ortağından Borç Alınan Dövizde, Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç ve Gider Yazma Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:64, Nisan,

Lewis, Alan, Sonia Carrera, John Cullis, Philip Jones (2009), “Individual, Cognitive and Cultural Differences in Tax Compliance: UK and Italy Compared”, Journal of Economic Psychology, November, 30, Page:431-445

Mansori Kash, Guy Sanschagrin (2016), “Assesing Value Creation for Transfer Pricing”, Tax Notes International, Volume: 81, Number:13, March

Markham, Michelle A. (2005), “Tax in a Changing World: The Transfer Pricing of Intangibles Assets”, Tax Notes International, Queensland University of Technology (QUT), ss. 895-910

Oktay, Cemali (2020) “Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 113

- Owens, Jeffrey (2015), “Tax Transparency and BEPS”, Journal of Tax Administration, Vol 1, No 2, (<http://jota.website/article/view/36>) (E.T.: 09.08.2021).
- Önal, Merve (2019), “BEPS’in 2 Numaral Eylem Planı: Hibrit Uyumsuzlukların Etkilerinin Giderilmesi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 1, Haziran, ISSN 2146-0590, ss. 150-168
- Pehlivan Serdar, Ali Rıza Gökbunar (2010), “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:17, Sayı:1, Manisa
- Pieper, Ute, Lance Taylor (1998), “The Revival of the Liberal Creed: the IMF, the WB and Inequality in a Globalized Economy”, Globalization and Progressive Economic Policy (Derleyen: Dean BAKER, Gerald EPSTEIN, Robert POLLIN) Cambridge University Press, ss. 37-63
- Prats, Alfredo Garcia (2018), “Gelişmekte Olan Ülkelerin Bakış Açısıyla BEPS: İyi midir? Kötü müdür?”, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 5, Editör: Prof. Dr. Billur YALTI, Beta Yayınları
- RG (2007-26722), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar (6 Aralık 2007 tarih ve 26722 Sayılı Resmî Gazete)
- RG (2020-31231), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:4), (01 Eylül 2020 tarih ve 31231 Sayılı Resmî Gazete)
- RING, Diana (2015), “Transparency and Disclosure”, United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, (Editors: Alexader Trepelkov, Harry Tonino ve Dominika Halka), New York
- Rodrik, Dani (2006), “Goodby Washington Concensus, hello Washington Confision? A Review of the World Bank’s Economic Growth in the 1990’s: Learning from a Decade of Reform”, Journal of Economic Literature, Vol. XLIV, December, pp. 973-987
- Saraçoğlu, Fatih (2015), “G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı”, Mali Çözüm Dergisi- İSMMMO, Eylül-Ekim
- Saraçoğlu, Fatih, Muharrem Çakır (2017), “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesenin Değerlendirilmesi”, Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi, Vol.4, No.8, 94-106
- Seven, Abdullah (2016), “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin, Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi, ISBN:978-605-80890-4-4
- Seviğ, Veysi (2003), “Transfer Fiyatlandırması”, Dünya Gazetesi

- Sevinçhan, Ezgi (2016), “Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:65, Sayı:2
- Somel, Ali (2016), “Bir Kamu Politikası Olarak Post-neoliberalizm”, Mülkiye Dergisi, Cilt: 40, Sayı 1
- Stiglitz, Joseph E. (1998), “More Instruments and Broader Goals: Moving towards the Post-Washington Consensus”, Wider Annual Lectures 2, The United Nations University World Institute for Development Economic Research (UNU/WIDER), ISSN 1455-3082, ISBN 952-9520-70-0
- Şakar, A. Yiğit (2008), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı: 9, ss. 190-198
- Şen, Hüseyin (2003), “Olivera Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Maliye Dergisi, Sayı:143 Mayıs-Ağustos
- Şen, Ali (2005), “Washington Konsensüs ve Gelişmekte Olan Ülkeler Sorunları: Eleştirel Bir Değerlendirme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 10, S.2, ss. 181;200
- Schmidt, Peter Koerver (2016), “Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive-An Interim Nordic Assessment”, Nordic Tax Journal, 2016;2, 87-112
- Silberztein, Caroline, Benoit Granel, Jean-Baptiste Tristam (2017), “OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide ad Initial Thoughts”, International Transfer Pricing Journal, September / October
- Stiglitz Joseph E. (1996), “Some Lessons of the East Asian Miracle”, World Bank Research Observer, August, pp. 151-177
- Oral, Hayret (2017), “OECD BEPS 8-10 Eylem Planları Kapsamında Getirilen Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 343, Nisan
- Öncel, Mualla (1995), “Enflasyon ve Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Cilt:44
- Öz, N. Semih (2006), “Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması”, TÜRMOB Sirküler Rapor, Sayı:2006-10
- Özkaya, M. Hilmi (2009), “IMF’nin Değişen Rolü: Bretton Woods’tan Günümüze”, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, ss. 102-117
- Öztürk, Serdar, Özlem Ülger (2016), “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak, Cilt-Sayı: 9(1), ss: 237-254

- Taşdöken, Serdan (2015), “Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:326, Kasım
- Turunç, Sencer (2017), “BEPS Sonrası Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirmeye İlişkin Yeni Kurallar”, Vergi Dünyası, Sayı:425, Ocak
- Turunç, Sencer (2017), “Dijital Ekonomide İşyeri Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Dünyası, Sayı:432, Temmuz
- Turunç, Sencer, (2013), “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı BEPS”, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Araştırma ve İnceleme Serileri, Kasım
- Uluğ, Aydanur Çeçen (2019), “OECD BEPS 8. Eylem Planı Kapsamında Gayrimaddi Haklar”, Vergide Gündem, 10. Sayı, ss. 1-5
- Uslu, İtibar Aydemir (2019), “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 25, Sayı 2, Prof. Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı, Aralık, SSN 2146-0590,
- Vrierd, Nicolaas J. (1996), “Rational Behavior and Economic Theory”, Journal of Economic Behavior and Organization, Vol.29, 263-285
- Williamson, John (2000), “What Should the World Bank Think About the Washington Consensus?”, The World Bank Research Observer, 15, No:2 (August), ss. 251-264)
- Yıldırım, Cengizhan (2011), “Birinci ve İkinci Nesil Washington Uzlaşması: Neoliberal İktisat Politikalarının 1980’den Sonraki Evrimi”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Güz: 2011, Cilt:7, Yıl:7, Sayı:2, ss.1-23
- Yıldırım, İpek (2016), “BEPS (Base Erosion Profit Shifting) 8-10 Numaralı Eylem Planları”, Vergide Gündem, ISSN: 2148-4686, Mart
- Yılmaz, Eren Alper ve Ahmet Akbulut (2016), "Küreselleşme Sürecinde Ulus-Devletin Rolü Ulus Devletler Güçleniyor mu?", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler enstitüsü dergisi, issn: 1309-1387, cilt:8, sayı: 16, (s.71-88), eylül
- Yılmaz, Güler Hülya ve Değer, Arzu Akçura (2017), “Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu”, Deloitte Türkiye,
- Yılmaz, Güler Hülya (2015), “Uluslararası Vergi Adaleti İçin OECD BEPS Eylem Planı”, Deloitte Türkiye,

Kitaplar

- Acemoğlu, Daron ve James A. Robinson (2021), Dar Koridor, 23. Baskı, Doğan Kitap, İstanbul
- Ağar, Serkan (2011), Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Akdoğan, Abdurrahman (2009), Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, Ankara
- Akkaya, Mustafa (2016), Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Mali Akademi Yayınları, Ankara
- Aktan, Coşkun Can, Dileyici Dilek, İstiklal Y. Vural (2006), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayınları, Ankara
- Alıcı, Aşkın (2016), Vergi Cennetleri Tarih mi Oluyor?, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Dairesi, Araştırma Raporu, Ankara
- Allingham, Micael G. ve Agnar SANDMO (1972), “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, Journal of Public Economics, V.1, November, ss. 323-338
- Altunışık, Remzi, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu, Engin Yıldırım (2007), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Sakarya, Sakarya Yayıncılık
- Anayurt, Ömer (2014), Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Arnold, Brian J., Michael J. McIntyre (2002), International Tax Primer, Second Edition, Kluwer Law International
- Ataman, Muhittin (2007), “Uluslararası Ekonomi Politik: Güç Siyasetinin Ötesi”, Uluslararası Politikayı Anlamak “Ulus Devletten Küreselleşmeye”, Derleyen: Zeynep DAĞI, ISBN: 975-297-813-4, İstanbul
- Biçer, Ramazan (2018), “The Changing International Tax World: Post-BEPS Order or Chaos?”, Cross-Border Tax Challenges in the 21st. Century, International Fiscal Association David R. Tillinghast Research Program International Tax Conference, Editor: Prof. Dr. Billur Yaltı, Oniki Levha Yayınları
- Bird, Richard.M. ve Oliver Oldman (1990), Taxation in Developing Countries, 4 th Edition, John Hopkins University Press, London
- Coşkun, Deniz (2015), Vergi Güvenlik Müessesesi olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Örtülü Sermaye, T.C. Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Çevik, Savaş (2013), Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme, Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkelerarası İş Birliği, Palet Yayınları, Konya

- Dardot, Pierre ve Christian Laval (2012), Dünyanın Yeni Aklı: Neoliberal Toplum Üzerine Deneme, çev. Işık Ergüden, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Demirci, Abdulkadir (2016), Transfer Fiyatlandırması Açısından Gayri Maddi Varlıklara Yönelik Yeni OECD Yaklaşımları” Sorular Yanıtlar, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları,
- Dumenil, Gerard ve Dominique Levy (2009), “Marksist Bir Neoliberalizm Teorisi”, Neoliberal İktisadın Marksist Eleştirisi, der. Gülsüm Akalın ve Uğur Selçuk Akalın, Kalkedon Yayınları, İstanbul
- Erdem, Tahir (2018), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in Taxation), Editör: Billur YALTI, Beta Yayınları, İstanbul
- Falk, Richard (2005), Yırtıcı Küreselleşme: Bir Eleştiri, Ter. Ali Çoksu, Küre Yayınları, İstanbul, ISBN: 9756614021
- Ferhatoğlu, Emrah (2013), Uluslararası Kamu Maliyesi, Editör: F. Tekin ve M. Oğuz Arslan, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, ss:116-157
- Finnerty, Chris, Paulus Merks, Mario Petriccione, Raffaele RUSSO (2007), Fundamentals of International Tax Planning, IBFD
- Frisch, Helmut (1989), Enflasyon Teorileri (Çeviren: Ertan Oktay ve Aslan Yiğidim), Elif Matbaacılık, Ankara
- Gao, Xiuju, Maobao DU, Liming YANG (2011), “Study on Applying of Tax Planning in Enterprises”, Information and Management Engineering International Conference, 17-18 September, ICCIC 2011, Part V, CCIS 235, pp 365-369, Springer-Verlag Berlin Heidelberg,
- Gedik, Gülşen (2012), Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, Doktora Tezi
- Gedik, Gülşen (20124), “Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 3-4, ss. 85-112
- Gedik, Gülşen (2020), “BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler” Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 2, ISSN: 2717-9621
- Gilpin, Robert (1987), The Political Economy of International Relations, Princeton, NJ: Princeton University Press,

- Harvey, David (2005), Neoliberalizmin Kısa Tarihi (A Brief History of Neoliberalism), Çev. Aylin Onacak, Oxford University Press aracılığıyla Sel Yayıncılık, İstanbul, 2015
- Heper, Fethi (2003), Kamu Maliyesi, Açıköğretim Yayınları, Eskişehir
- Heywood, Andrew (2003), Siyasi İdeolojiler, Bir Giriş (Political Ideologies, An Introduction) Third Edition, Adres Yayınları, Ankara
- Hockley, Graham (1992), Fiscal Policy, An Introduction, Cengage Learning EMEA, 2nd Edition
- Kaneti, Selim (1989), Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Kılıç, Ramazan (2006), “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Vergi Yöntemleri Arasındaki İş Birliği”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, Sempozyum Kitabı, Sayfa: 71
- Kızılot, Şükrü (2002), “Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, Yaklaşım Yayınları, Ankara
- Kitapçı, İsmail (2011), Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi
- Merriam, Sharan B. (2009), Nitel Araştırma Desen ve Uygulama için Bir Rehber, Çeviri Editörü: Prof. Dr. Selahattin TURAN, Nobel, ISBN: 978-605-133-250-5 Ankara
- Nadaroğlu, Halil (1998), Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul
- Nazalı, Ersin (2015), Uluslararası Vergi Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul
- Moore, Mike (2003), Sınırların Olmadığı Dünya, Özgürlük, Gelişim, Serbest Ticaret ve Küresel Yönetim, Orjinal Yayıncı: Cambridge University Press, CSA Yayın Ajansı, İstanbul
- Patton, Michael Quinn (2018), “Nitel Araştırma ve Değerlendirme Yöntemleri, Çeviri Editörleri: Mesut Bütün, Selçuk Beşir Demir, 2. Baskı, Pagem Akademi, Ankara
- Pehlivan, Osman ve Ersan ÖZ (2015), Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Trabzon
- Rodrik, Dani (2011), Akıllı Küreselleşme, Elif Yayınevi, Ankara
- OECD (2011), Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning, ISBN, 978-64-11921-5, OECD Publishing
- OECD, (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Fourth Edition,

- OECD (2016), BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, ISBN 978-92-64-26343-7
- OECD (2017), Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu
- Öner, Cihat (2008), Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara
- Pehlivan, Osman (2015), Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Trabzon
- Rogathi, Roy (2007), Basic International Taxation, Volume 2: Practice, BNA International
- Saad-Filho, Alfredo (2008), Washington Uzlaşmasından Washington Sonrası Uzlaşmasına: İktisadi Kalkınmaya Dair Neoliberal Gündemler, Derleyenler: Alfredo Saad-Filho ve Deborah Johnston, Neoliberalizm: Muhalif Bir Seçki, Çeviri: Şeyda BAŞLI ve Tuncer ÖNCEL, ss. 191-201, Yordam Yayınları, İstanbul
- Sağbaş, İsa (2013), Vergi Teorisi, Kalkan Matbaacılık, Ankara
- Saruç, Naci Tolga (2013), Vergi Uyumu: Türkiye ve Dünyada Güncel Gelişmeler, Akademisyen Kitabevi, Ankara
- Sezgin, Bülent (2014), Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınları, 5. Basım, Ankara
- Strange Suzan (2003), “Devletlerin Azalan Otoritesi”, Küresel Dönüşümler Büyük Küreselleşme Tartışmaları”, Hazırlayanlar: David Held ve Anthony McGrew, Orjinal Adı: The Global Transformations Reader, Polity Press, ISBN: 978-9944-931-59-5
- Şen, Hüseyin, İsa Sağbaş (2016), Vergi Teorisi ve Politikası, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir
- Taban Sami, Muhsin Kar (2014), Kalkınma Ekonomisi, Ekin Yayınevi, Bursa
- Tokay Acar, U. Olcay (2013), Transfer Fiyatlandırması, Seçkin Yayınları, Ankara
- TÜSİAD (1989), Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması, 5 Haziran 1989 <http://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/9039-uluslararasi-cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye-uygulamasi>, (E.T.: 25.02.2022)
- T.C. Maliye Bakanlığı (2015), G20 Uluslararası Vergi Sempozyumu, İstanbul, 6-8 Mayıs 2015
- Vogel, Stevan Klaus (1997), On Double Taxation Conventions, London, Walter Kluwer

- Vogel, Stevan Klaus (1996), Freer Markets, More Rules: Regulatory Reform in Advanced Industrial Countries, Cornell University Press, London
- Willis, J.R.M – Hardwick, P.J.M. (1978), Tax Expenditures in the United Kingdom, The Institute for Fiscal Studies, Heinemann Educational Books, London
- Yaltı, Billur (1995), Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul
- Yaltı, Billur (2003), Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları, İstanbul
- Yaltı, Billur (2017), Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul
- Yıldırım, Cengizhan (2011), “Neoliberal İktisat Politikalarının Türkiye’de Orta Sınıf Etkisi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı

İnternet Kaynakları

- <https://www.gsg hukuk.com/tr/yayinlar/duyurular/vergi-ve-gumruk-uyusmazliklari-duyurulari/cok-terafli-vergi-anlasmasi.pdf> (E.T. 02.02.2019)
- <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf> (E.T. 205/05/2019)
- <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Hizmetlerimiz/Vergi-Hizmetleri/Transfer-Fiyatlandirmasi/OECD-13-no-lu-BEPS-Eylem-Plani> (E.T. 16.06.2020)
- <https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=230> (E.T. 15/06/2020)
- https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4729427/araklik_makale4.pdf/d2816c59-bab5-4336-b12e-06e327373c23 (E.T.: 16.02.2019)
- <http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/trk-vergi-mevzuati-erevesinde-transfer- fiyatlandirmasi-uygulamasinda-yapilan-son-deiiklikler?onlyTm=t&tm=2> (E.T. 27.03.2019)
- https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en;jsessionid=PsDw7uN9lcacjpsfkz24xrqvrJOxgfpsn5iG6Mi8.ip-10-240-5-77 (E.T.15.02.2021)
- <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/11/beps-action-13-nov13-2020.pdf> (E.T. 13.11.2020)
- <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (E.T. 23.02.2019)

<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/BEPS-implementation-guidance-on-hard-to-value-intangibles-discussion-draft.pdf> (E.T. 02.01.2019)

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (E.T. 27.10.2020)

<https://www.oecd.org/ctp/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm> (E.T. 05.01.2019)

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-actions-8-10-transfer-pricing-financial-transactions-discussion-draft-2018.pdf> (E.T. 10.01.2019)

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page35 (E.T. 27.03.2021)

<https://vergidosyasi.com/2018/01/10/oecd-transfer-fiyatlandirmasi-rehberinin-2017-versiyonu-yayimladi/> (E.T.: 04.01.2019)

<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2020-133.aspx> (E.T. 11/10/2020)

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (E.T. 01/11/2020)

<https://www.aydinlik.com.tr/koseyazisi/neoliberalizm-ve-kuresel-vergi-247411> (E.T. 15/07/2021)

<https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/oct/201411106.html> (E.T. 12.08.2021)

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-timur-cakmak.pdf> (E.T.: 15.08.2021)

<https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/> (E.T. 07/09/2022)

<https://kpmgvergi.com/blog/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-ve-dijital-ekonominin-vergilendirmesinde-son-gelismeler/1197> (E.T. 11/10/2022)

<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-SubpartF-2000.pdf>, (E.T. 20.05.2017)

<https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/1.-member-firms/turkey/vergi-sirkuleri/2020/2020-55-sirkuler-ek-4-teblig-eki-ek-6-tablo.pdf> (E.T.15/03/2021)

(<https://documents1.worldbank.org/curated/en/786661468245419348/pdf/765590JRN0WBRO00Box374378B00PUBLIC0.pdf> (E.T. 11/11/2021)

<http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/1131>

<https://www.youtube.com/watch?v=l4ttnTK5ZVg&t=1399s> (E.T. 20/01/2020)

<http://fortuneturkey.com/yazarlar/leon-aslan-coskun/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitimi-teblig-taslagi-125-popup> (E.T. 29/09/2019)

<https://www.aaef.org.ar/web/pdf/Almuerzo%20Rita%20de%20la%20Feria-Oct2014.pdf> (E.T. 06/06/2019)

<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R40623/25> (E.T. 07/07/2022)

<https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=579> (E.T. 17/12/2019)

<http://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx> (E.T. 14/04/2017)

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/taş/hulyayilmaz_eylulka sim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/taş/hulyayilmaz_eylulka sim(1).pdf) (E.T. 13/04/2017)



EK

Ek 1: Mülakatlar

Soru 1: Neoliberal iktisat politikalarının serbestleştirme hareketleri gelişmiş ülkeler aleyhine ancak çok uluslu şirketler lehine BEPS fırsatları yaratmıştır. Sizce BEPS Eylem Planı, devleti geri plana iten neoliberal iktisat politikalarının çıkmaza girdiği bir yerde düzenleyici devletin yeniden göreve çağrılması mıdır?

Hazine ve Maliye Başmüfettişi,

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

“Neoliberal iktisat politikalarının çıkmaza girdiği yer serbest piyasa şartlarına göre isteyen istediği ülkeye yatırım yapmasıdır. Yani sermaye hareketlerinin hiçbir engelle karşılaşmaması durumu. Gerçek yatırımlar için de portföy yatırımlar için de durum böyledir.

BEPS Eylem Planı gelişmiş ülkelerin mevcut durumdan kendilerine avantaj sağlayan gelişmekte olan ülkelerin birtakım imkânlarını kendilerinden alınmasına yöneliktir. Neden böyle yapılıyor? Çünkü sermayenin sürtünmesiz akışını sağlayan neoliberal iktisat politikaları devlet yapılarını veya devletin menfaatlerini korumak istedikleri yerli sermaye yapılarını rahatsız etti. Neden hoşlanmadılar? Çünkü gelişmekte olan ülkeler çok cesur bir şekilde müthiş teşviklerle sermayeyi ve yatırım hareketlerini kendilerine çekmeyi az çok başardılar. Burada uluslararası vergicilerin kullandığı meşrulaştırıcı ifade **“race to the bottom”** dibe doğru yarış. Ne demek bu? Bir ülke yatırımcıyı çekmek için KV’ni indirdikçe bir diğerrinin bunu rekabet anlayışıyla biraz daha aşağı çekiyor olmasıdır. Diğer ülke daha da aşağıya çekiyor. Dolayısıyla vergi oranlarını aşağıya doğru çekmeye dönük bir yarış ortaya çıkıyor. OECD’deki uzman kadronun tezinin temelini şu oluşturuyor idi: “bu **“race to the bottom”** denilen dibe doğru yarışın toplamda kazananı yok hepimiz hep birlikte kaybediyoruz. Vergi oranları düştükçe ne siz vergi alıyorsunuz bize de vergi ödeyecek kuruluş hiç vergi ödemez hale geliyor. Bu işten ÇUŞ karlı çıkıyor.” Dolayısıyla temel amaç yatırımların bu tür vergi rekabeti ile gelişmekte olan ülkelere akışını yavaşlatmak ve kontrol altına almaktır.

Sermayenin bu şekilde gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru hareketi neoliberal iktisat çerçevesinde zaten beklenen hareket ama bu durum bu ülkelerin

toplam refahını azaltacak bir hale geldi. Mesela Fransa'daki o büyük ekonomik durgunluğun sıkıntısını yaşıyorlar halen ekonomilerini esnek bir hale getiremediler. Bunun sebebi bu avantajlarını kaybetmiş olmaları. %30-40 KV uygularken %10 uygulayan ülke ile yarışamazsınız. Çünkü bugünkü teknolojik imkânlar aynı teknolojik yatırım ortamını geliştirmekte olan ülkelere de sağlıyor. Bu işi sadece vergi olayı diye düşünmemek gerekir. Gelişen teknoloji, yatırımların geliştirmekte olan ülkelerde de aynı imkânlarla yapılabilmesini sağlıyor. Madem eşit sermaye ihtiyacı var, teknoloji sermayesinin ihtiyacı eşit ise o zaman bilançonun en alt kaleminde vergi sonrası karlılık tabi ki önem kazanıyor. Bu durumda tercihlerini diğer ülkeler lehine yapabilir hale geldi. Yine bu ülkelerde devlet sermaye üzerinde görüldüğünden fazla kuvvetli. Neoliberal diyoruz ama ÇUŞ gelişmiş ülkelerde devletten izinsiz adım atamıyorlar buna karşılık gittikleri geliştirmekte olan ülkelerde âdete devlete talimat verir konumdalar. Bu yatırıma oldukça muhtaç olan geliştirmekte olan ülkeler ÇUŞ'in isteklerini ilahi bir emir gibi kabul ediyorlar. Bu durumun oluşmasında gelişmiş ülkelerdeki aşırı regülasyonun da etkisi var. Gelişmiş ülkelerde her şeyiniz düzenleniyor. Buna karşılık geliştirmekte olan ülkelerde durum böyle değil. En kaliteli emeği ucuza alıyorsunuz, yasal yükümlülükleriniz çok az ve bunun üzerine bir de vergi avantajı sağlandığı zaman ÇUŞ için çok cazip bir mecra haline geliyor.

Sorunun cevabına gelecek olursak; aslında sistem devleti hiçbir zaman geri plana itmemişti. Liberal ülkelerde devlet özel hayatta da çok güçlü, piyasada da çok güçlü. Sadece şu var; dağıtım mekanizmasını kuruyor ve sonuna kadar gözetliyor. Temel menfaatlere müdahale edilmedikçe zaten karışmıyordu. İsteyen istediği şekilde kazanıyordu. Fakat sermayenin sürtünmesiz akışı gelişmiş ülkelerdeki ekonomik durumu zorlaştırdığı için ülkenin menfaatleri adına devletleri müdahale etmeye mecbur bıraktı. Dolayısıyla ilk sorunun cevabı “evet” devletler durumun kendi aleyhlerine döndüğünü anladığında benzer mekanizmaları devreye sokuyorlar.

Bu durum devletçilik ile ilişkilendirilemez. Sistemin içerisinde bir ÇUŞ var bir de gücünü yerelden alan yerel çapta sermaye grupları var ve bunların ekonomik menfaatleri zaman zaman çelişiyor. Geline nokta kapitalizmden vazgeçen yok ama sistemin ilerleyebilmesi için söz konusu yerli sermayenin de korunması gerekiyor. Daha doğrusu devletin meşruiyetini sürdürebilmesi için bir güç olarak geniş toplum kitlelerine geri dönüş sağlayabilmesi gerekiyor. Bütün şirketlerin başka ülkelere aktığı bir ekonomide devlet kimden vergi alıp da o ülke içerisinde güvenlik için, sağlık için, sosyal yardımlar için kaynak bulacak. Dolayısıyla OECD'nin yaptığı şey

gelişmiş ülkelerdeki devletin hakkını koruma çabasıdır ve genel olarak neoliberalizmin sağlığı içindir. Yani buradan devletçilik çıkmaz.”

Sevinç DAŞDEMİR

Vergi Müfettişi,

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

“Küreselleşen dünyada yatırımlar serbestçe dolaşır konuma gelmiş olup bu hareketliliğin sonucu olarak da vergi kayıpları meydana gelmeye başlamıştır. Çünkü ülkelerin mevcut yerel düzenlemelerinde farklılıklar mevcuttur ve ortaya çıkan gelirlerin vergilendirilmesinde karmaşalar oluşabilmektedir. Bu bağlamda ortaya çıkacak sorunların önüne geçerek vergi kayıp ve kaçacağını önlemek adına G20 ve OECD ülkeleri BEPS Eylem Planı’nı devreye sokmuşlardır. Böylelikle faaliyetin bulunduğu ve değerin oluştuğu ülkedeki kazancın vergilendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. BEPS’in uygulanmasında devletlerarası bir iş birliği gerekliliği ortaya çıkmaktadır. **Dolayısıyla devletlere düşecek rollerin daha fazla olacağına inanıyorum. Bu açıdan soruya evet olarak yanıt verebiliriz.**

BEPS, gelişmiş ülke devletleri tarafından olumlu karşılanmıştır. Sermaye sahipleri için aynı şeyi söylemek doğru olmaz. Günümüzde yapılan düzenlemelere bakıldığında devletlerin temel gayesi vergi tahsilatını artırmak. Bu gaye ile atılan adımlar sermaye hareketliliğini ciddi anlamda etkileyecektir diye düşünüyorum. Diğer bir yandan vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti uygulamaları gibi hususların varlığı göz önünde bulundurulduğunda bazı uluslararası düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdı. Yalnızca, konuyu vergi rekabetine olumsuz etkileri yönünden doğru bir şekilde ele almak gerekir.”

Abdulkadir DEMİRCİ

Eski Baş Hesap Uzmanı

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

“Devleti yeniden göreve çağırmak olarak görmüyorum. Devletlerin vergi gelirlerine ihtiyacının ana kaynağı mevcut küresel borç stoku verileri irdelendiğinde açıkça görülecektir. Yaklaşık 300 Trilyon USD tutarındaki küresel borç küresel GSYH toplamının 3,5 katı civarında. Bu borç stokunun yönetilebilmesi için Devletlerin vergi gelirine ihtiyacı var.”

Dr. Emre AKIN

Vergi Başmüfettişi

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi Genel Sekreter Yardımcısı

“Agresif vergi planlaması vergi mükelleflerinin vergiden kaçınması için bir çözüm olduğu gibi, agresif vergi politikaları (ATpol) da vergiden kaçınmanın önlenmesi için bir çözümdür. Vergi mükelleflerinin agresif vergi planlamaları karşısında çözüm arayan ülkeler bu duruma agresif vergi politikaları ile karşılık verirler. Hatta çok taraflı veya iki taraflı önlemlerin yetersiz kalması durumunda Dijital Hizmet Vergisi’nde (DHV) olduğu gibi tek taraflı önlemlere de yönelebilir. Bu durum bir çözüm olarak görünse de günün sonunda zararı olacaktır. Agresif vergi politikaları ülkelerin kısa vadede agresif vergi planlamalarına karşı başarılı olmalarını sağlayacaktır ancak uzun vadede bir işe yaramayacaktır. Ülkeler agresif vergi politikalarına yönelirlerse vergi konusundaki ortak çalışma birikimlerini ve oluşan kültürü göz ardı etmiş olacaklardır.

Küreselleşmenin geldiği son noktada özellikle uluslararası vergileme hususunda devletlerin karşılıklı, ortak ve çok taraflı çözümlere her zamankinden daha fazla ihtiyaç duyduğu açıktır. Devletler bu süreçte OECD, IMF gibi uluslar üstü organizasyonlar tarafından yürütülen mutabakatlarda çalışmanın sekretaryasını yürütürler. Yani düzenleme büyük ölçüde uluslar üstü organizasyonların işi olsa da söz konusu mutabakatların arzu edildiği gibi sonuçlanmaması durumunda devletler agresif vergi planlamasına karşı DHV’de olduğu gibi düzenleyici devlet olarak pozisyon alacaklardır. BEPS Eylem Planı da bu yönüyle devletleri düzenleyici pozisyona getirmiştir. Bundan sonraki süreçte mutabakat tam anlamıyla sağlandığında devletlerin sekretarya konumuna dönme durumu gerçekleşecektir. OECD ve ülkelerin BEPS Eylem Planı üzerinden tüm agresif vergi planlaması konularını kapsayacak şekilde sonuca ulaşması gerekmektedir. Aksi

taktirde ülkeler giderek artan bir şekilde tek taraflı agresif vergi politikaları uygulamak zorunda kalacaklardır.”

Aynı soruya dair piyasada ÇUŞ’e denetim, vergi ve danışmanlık hizmeti sunan deneyimli sektör uzmanlarının düşünceleri aşağıdaki şekildedir.

Başak DİCLEHAN

KPMG Türkiye

Vergi Bölümü Şirket Ortağı, Transfer Fiyatlandırması

“Bu soruya hem evet hem hayır diyebilirim. OECD BEPS Eylem Planı aslında artan bütçe baskıları sonucu ortaya çıkmıştır. Gelişmiş ülkeler, ekonomik liberalleşme sonucunda kendi ülkelerine yatırım çekmeyi ana hedef haline getirmemiş, gelişmiş ülke mukimi kurumlar da verginin hiç olmadığı ya da çok düşük olduğu ülkelerde yatırım yapmaya başlayarak Çok Uluslu Gruplar haline gelmeye başlamışlardır. Böylelikle ekonomik değerin gerçekte yaratıldığı ülke ile bu değerden türeyen kazancın vergilendiği(mediği) ülkeler arasında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda ekonomide meydana gelen küreselleşme ve ekonominin dijitalleşmesi başta olmak üzere iş modellerinin değişmesi ile birlikte hem yerel hem de uluslararası vergileme kanunlarının bu değişime tam olarak uyum sağlayamaması devletlerin egemenlik haklarını kullanarak aldıkları dolaylı ve doğrudan vergilerde kayba yol açmıştır. Bu kurumlar vergisi kaybının 150-200 milyar USD arasında olduğu tahmin edilmektedir. Sonuç olarak; BEPS eylem planlarını, liberalleşen ekonomi ve bağlı nedenler ile devletlerin toplayacakları vergileri arttırmak/yönetmek üzere sahaya inmeleri olarak belirtebiliriz.”

Ramazan BİÇER

Level International/Ortak (Kamu İç Denetçisi)

“Neoliberal iktisat politikalarının serbestleştirme hareketleri gelişmiş ülkelerin aleyhine ancak ÇUŞ’in lehine oldu çünkü bu rahatlık ÇUŞ’in çok fazla alan bulmasıyla sonuçlandı. Uluslararası vergi kanunlarındaki farklılıkları kullanıp çok

ciddi vergi planlanması, vergiden kaçınma hatta bir grup da bunu agresif bir şekilde vergi kaçırmaya dönüştürdü. 2010’ların başında ortaya çıkan Starbucks eylemleri, İngiltere parlamentosundaki sorgulamalar, Google, Amazon vb. birçok şirketin bu işten ciddi şekilde yararlandığı görüldü. Kamuoyu baskıları sonucunda bazı siyasetçiler “biz bu işi bitireceğiz” sloganıyla sert bir şekilde bu işe girdi. Ancak geldiğimiz noktada biraz hız kestiğini söyleyebiliriz. Bunun nedeni Covid pandemisi ve Ukrayna-Rusya savaşı gibi ivmeyi biraz aşağı çeken gelişmeler olmuştur. Proje biraz karmaşık bir yapı kurulmasını gerektiriyor. Öyle herkesin kolay kolay üzerinde anlaşılabilceği bir proje değil. Dolayısıyla hiç kimse kendi hakkından vazgeçmek istemiyor. Amerika Trump döneminde bu Eylem Planı’na tüm desteğini çekti. Beş yıllık sürenin sonunda Biden hükümetiyle birlikte projeye yönelik çalışmalar yeniden başladı. BEPS Eylem Planı global bir proje ve vergide adaleti sağlamayı planlıyor ve çevre ve merkez ülkeler, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler arasındaki çatışmayı da aslında bir yerde ortaya çıkardı. Bu süreç bir günde ortaya çıkmadı. Skandalların patlaması, bankalardaki hesapların ortaya dökülmesi ve kamuoyu baskısı gibi tarihsel sebepleri var. Tabi bu gelişmeler doğal olarak hükümetlerin düzenleyici olarak göreve çağrılmalarına neden oldu. Devletlerin bunu desteklemesinin nedeni mevcut durumun ÇUŞ lehine bir avantaj sağlarken gelişmiş ülkeler de dâhil ciddi vergi kayıplarına neden olmasıydı. Bu durum onların da desteklemesine neden olmuştur. Yoksa söz konusu şirketler kendi şirketleri ancak 2008 finansal krizi ve Covid pandemisi ile birlikte daralan bütçeler kaynak sıkıntısı çekiyordu ve BEPS Eylem Planı bir yerde imdada yetişiyordu. Evet, bu bir “devleti göreve çağırmak”tır. Hükümrânlık hakkı anayasaya göre devletin olduğu için bu düzenlemeyi yapacak başka bir güç de yok.”

Zeki GÜNDÜZ

Maliye Eski Müfettişi, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir

GNDO Legal (Ortak)

Gündüz&Özgenç Avukatlık Ortaklığı

“Bu şekilde söylenebilir ancak tek başına da böyledir diyemiyorum. Hem G20 hem de diğer devletler özellikle ticaretin giderek geliştiği ve merkezi büyük şirketlerin paylarının arttığı bir dönemde kaynak ülke teorisinin vergilemedeki yetersizliği

kurulu düzenin yani hali hazırdaki tanımların ve anlaşmalardaki işyeri tanımlarının vergilendirme yetkisinde yarattığı kısıtlılık nedeniyle vergi düzenleri çıkmaza girdi ve tartışılmaya başlandı. Ama dediğim gibi G20 vs. diğer ülkeler diyemem. G20'nin kendi içerisinde de problemler var ve ilk etapta çıkaran zaten G20'nin kendisi. Transfer fiyatlandırması raporlarına veya vergilendirme çabalarına baktığınız zaman İngiltere'nin Amerika ile İngiltere'nin Almanya ile, Fransa'nın Amerika ile ve birbirleri ile sorun yaşadıklarını görüyoruz.

Giderek ikili anlaşmaların göz ardı edildiği bir iklime doğru gidilmeye başladı. Türkiye'den gözlemllediğimiz buydu. Daha radikal tutumlar ve karşı devletlerin veya büyük ülkelerin transfer fiyatlandırması ile ilgili mevcut tanımları kullandıkları ve vergileme haklarını kendilerine yonttukları çok düşük matrahları diğer ülkelere bıraktıkları gibi bir intibaa sahiptiler buna karşı da agresif tarhiyatlar ve incelemeler yapıyorlardı. Bunun mevcut sistem içerisinde giderek çözülemez hale gelince bu sorunu oturup birbirimizin gözünü oymadan bir anlaşma ile çözelim arayışı idi BEPS Eylem Planı. Geline nokta çok karmaşık tanımlar ve mekanizmalar öngörüyor ama çok taraflı anlaşmalar ve aynı anlaşmaya taraf olanların imzalamasıyla bütün ÇVÖA'nın değişecek ve yeni şekliyle uygulanacak olması gibi bir mekanizma ile de sorunu çözmeye çalıştılar. Mutabakat ve çözme çabasında gelinen bir nokta var ama daha gidecek çok yolu var. Çünkü benim gördüğüm OECD mevcut tartışmaları zamana yayarak işi idare ediyor gibi. Bu yüzden bir süre sonra yine bu mekanizmaların yetersizliği ya da memnun etmeyen sonuçlarını gören devletler yeniden bu konuda agresif tavırlarını sürdürmeye çalışacaklardır diye düşünüyorum.

Devletin yeniden sahneye çağırılması meselesine gelince, devlet aslında hep sahnede idi yani vergi konusunda sahneden pek çekildiğin sanmıyorum. Türkiye'den hareket edeyim. Gerek ikili anlaşmalarda gerekse kendi mevzuatımızdaki düzenlemelere rağmen transfer fiyatlandırması konularında bir kısım kavramlar boşta kaldı. Örneğin; emsal bedel çalışmaları konusunda birçok ülkede emsal bedelin tespitine dönük olarak veri havuzları, bu havuzlardan hareketle yapılan çalışmalar vs. adeta mekanikleşmiş ve fabrikasyon haline gelmişken Türkiye'de veri havuzu yoktu. Veri havuzu olmadan şirketlerin emsal bedel çalışması emsaline uygun fiyat uygulaması bekleniyordu ama emsal konusunda başvurulabilecek bir kaynak yoktu. Ama incelemeye gelince inceleme elemanları piyasadan inceleme yetkisinden hareketle veriler toplayıp seninki emsaline uygun değil gibi iddialarla tarhiyat yapıabiliyorlardı. Yani standartlara çok bağlı hissetmedi ve uluslararası standartların getirdiği birtakım kavramları da öyle onların anlattığı gibi uygulamadı kendi

kafasına göre anladı ve uyguladı o yapılmış çalışmalar da usulüne uygun kendi emsallerini kendi sonuçlarını aradı ve dayattı bulmayınca da o konularda tarhiyatlar yaptı velhasıl bizim post-neoliberal devletçi başkaldırımız başından beri hep vardı.”

Gökçe GÜCÜYENER

MAZARS

Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri Ortağı

“Transfer fiyatlandırması ve BEPS Eylem Planı’nı sadece devletlerin devletlere karşı bir savaşı gibi görüyorum. Ortada çoklu bir savaş var aslında her ne kadar konu vergi yada başka bir şey olsun hez zaman OECD ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülke düzlemine çalışılır. BEPS Eylem Planı’nın amacından yola çıkarsak aslında ortada şirketler ve devletler arasında bir savaş var değil mi? Aslında bütün söylem matrah aşınmasını engellemeye yönelik bir mekanizma yaratmak. Bunun temelinde de gelişmiş yada gelişmekte olan değil de düşük vergi uygulanan ülkede bazı gelirlerin vergilemesi var. KV oranlarına genel baktığınızda hiçte gelişmiş ülkelerde yüksek de gelişmemiş ülkelerde düşük diye bir korelasyon yok. Gelişmiş ülkelerde gayet de çok düşük vergiler olabildiği gibi gelişmekte olan ülkelerde çok yüksek vergi oranı görebiliyoruz. O yüzden BEPS Eylem Planı’nın çıkış noktasına baktığımızda gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerin ortak bir derdi var. Yani tamamen bu ortak derdi çözmeye yönelik bazı aksiyon planları alıyor dolayısıyla aslında evet günün sonunda ticaret çoktan bu ÇUŞ’in eline verildi ve bu noktada devletin etkisi dediğinizde aklıma burda en önemli örnek Çin geliyor. Tamamen devletin hiç bir zaman çekilmediği hatta tam tersine durumu yönettiği ama bir o kadar da ÇUŞ’in çok palazlandığı böyle hibrit ülkeler de var ama bunun dışında asıl ordaki amacın gelişmiş ülkeleri hadi biraz daha sömürelim biraz daha tekelimize alalım da vergi gelirlerimizi daha da artıralım diye bir bakış açısı olduğunu düşünmüyorum. Burdaki temel amaç artık gelişmekte olan ülkelerin dahi kontrol edemediği bazı gelir unsurlarının daha standarda ulaşması siz de bilirsiniz BEPS Eylem Planı’nı ayıran bir durum var ortada çok uzun yıllar boyunca tartışıldı BEPS Eylem Planı bir günde ortaya çıkmadı hatta şimdiki Pillar 1 ve Pillar 2 gibi bu olmaz denilen şeyler yıllar içerisinde yavaş yavaş yapıldı ve farkı şuydu ilk defa gelişmekte olan ülkelere çok fazla söz hakkı verildi bu da bence BEPS Eylem Planı’nı ayıran özelliklerden bir

tanesi. Mesela Amerikanın çok fazla iç mevzuatı vardır ve dış ülkeleri de etkileyici yaptırımlar yaparlar ve Amerika olduğu için ben yaptım oldu der ve gerçekten bunu uygulamaya koyar. Bunu mesala European Directives dediğimiz Avrupa Direktiflerinde de görürüz AB üyesi olmalarından dolayı bazı yaptırımlar yaparlar ve bunu uygulamaya koyarlar BEPS Eylem Planı öyle değildi. BEPS Eylem Planı Türkiye'nin de çalışma gruplarında yer aldığı yine Çin gibi Brezilya, Arjantin gibi ülkelerin bir dakika bizim gelişmekte olan ülkeler olarak şöyle şöyle sıkıntılarımız var dolayısıyla vergiyi çekmekte şu şu konularda zorlanıyoruz. Aksiyon planlarında bu da olsun. Dolayısıyla genel görünümün aksine ben BEPS Eylem Planı'nı bütün ülkelerin devlet mekanizmasını artık birlikte hareket edecekleri bir mekanizma yaratma çabası olarak görüyorum. Bir de şöyle bir durum var; Amerika ve Çin arasında son zamanlarda gerçekleşen ticaret savaşları oldu. Vergi evet bir mekanizmadır sonuçta. Devletin ağırlığını koymak adına vergi geliri çok çok büyük bir şey. Burda da biraz birlikte hareket etme noktasına gittiler. Buradaki asıl amaç A Ülkesindekini ben vergileyeyim değildi ortada çok ciddi vergilenemeyen bir durum var dolayısıyla bunu ben bir kolektif bir hareket olarak görüyorum. Böyle bir ayrıma gitmenin de kendimce argümanının zayıf olduğunu düşünüyorum. Zayıf olan ülkelerin (vergi otoritesinin biraz daha kaynak olarak zayıf diyebilirsiniz bürokratik kurulların biraz daha ağır olması diyebilirsiniz) eğer ülke BEPS Eylem Planı'nı uygulayamıyorsa bu gelişmiş ülkelerin maalesef bazı şeylerin daha oturmuş olmasından kaynaklı. BEPS Eylem Planı'nın 5 yıllık hazırlık evresinde bazı ülkeler buna çok güzel adapte olmuş iken bazı ülkeler olamadı. Yani biraz eleştiri gelişmiş ülkelere değil de diğer ülkelere de yapılması gerekiyor. Hazır vergi gelirlerini artırmaya yönelik böyle kullanılabilir bir mekanizma var. neden biz bu mekanizmayı kullanamıyoruz? İşin acı tarafı bence bu. Çok yaşadığımız proje var çok yaşadığımız durum var. Almaya'dan bir yatırım çekmek o kadar zor ki. Bir ÇUŞ'i kolay kolay Almanya'dan çıkartıp başka bir ülkeye yerleştiremezsiniz. Ama Türkiye'de maalesef BEPS Eylem Planı kaynaklı olarak bazı kuralların değişmesine rağmen o kadar kolayki benzer bir yapıyı Türkiye'den çıkarmak. Şöyle bir örnek vereyim; Türkiye ile kıyas kabul etmeyecek bazı Afrika ülkeleri BEPS Eylem Planı'na o kadar adapte oldular ki; cezai yaptırımları korkunç, dokümantasyon yükümlülükleri inanılmaz katı. Dolayısıyla BEPS Eylem Planı'nı gelişmiş ülkeler çok güzel uygularken diğerleri yapamadı diyemiyorum. Burada duruma göre bakmak lazım. Biraz ülkesel farklılıklar devlet kültürü değişikliğe açık olmak ve tek bir soru vergi gelirlerini artırmak istiyor musun istemiyor musun. Çünkü gerçekten

isteyen ülkeler için bu inanılmaz güzel şeyler yarattı. Ama dediğim gibi bu ayırımı çok keskin bir şekilde yapmak zor. Kısaca gelişmekte olan ülkelerin bir silahı olarak görüyor muyum? Görmüyorum.”

Soru 2: BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırmasına yönelik aksiyonları matrah aşındırması hususunda gelişmiş ülkeler lehine bir plan mıdır? Yoksa bu eylem planını onaylayan bütün ülkeler lehine sonuçlar mı doğuracaktır?

Hazine ve Maliye Başmüfettişi,

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

“İkinci sorunuzun ilk cümlesine kısaca “evet” derim. Şöyle ki; Özellikle “risk” unsurunun kriterler arasında detaylı bir şekilde yer alması, yoruma çok açık bir şekilde ama gelişmiş ülkeler lehine yorumlanabilecek bir hal aldı. Ancak yapılan işlemlerde risk unsuruna ayırdığınız yer bu kadar detaylanıp bu kadar genişleyince özellikle gayrimaddi varlıklar açısından bu risk unsurlarına hâkimiyet gelişmiş ülkelerin bilgi beceri ve teknik donanımı lehine dönmüş oldu. Yani kriterler gelişmiş ülkelerde yapılan temel faaliyete daha avantaj sağlayacak bir hale dönüştü. Dolayısıyla Eylem Planı gelişmiş ülkeler lehine bir plan olacaktır. Gelişmiş ülkeler özellikle riskin analizine ilişkin riske pay verilmesine ilişkin hususlar nedeniyle daha avantajlı hale geliyor. Finansal risk, riskin kontrolü, riskin yönetimi, hedge imkanları vs. gibi konular gelişmiş ülkelerin sahip olduğu kapasiteler olduğu için gelişmiş ülkelerde kurulu merkezin sahip olabileceği kapasiteler. Bu şu anlama geliyor; gelişmiş ülkede kurulu ana merkez bu gerekçelerle kardan daha büyük bir parçayı kendisine isteyebilir.”

Zannediyorum Eylem Planı'nı onaylayan bütün ülkeler lehine sonuçlar doğmayacak.

“Sorunuzun derinliklerinde “kim neyi bekliyor” sorusu önemli olacaktır. İşe bu boyutu kattığımız zaman yanıt biraz değişiyor. Yani gelişmekte olan ülkeler lehine de sonuçlar doğurabilir. Ancak gelişmekte olan ülkelerin istediği asıl şey “vergi geliri” değil. Gelişmekte olan ülkelerin bu pozisyonda aradığı şey gelişme, kalkınma, yatırım, bilgi değişimi, know-how, ar-ge kapasitesini geliştirmek ve istihdamdır.”

Sevinç DAŞDEMİR

Vergi Müfettişi

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

“BEPS Eylem Planı ile vergi cennetlerinin önüne etkili bir şekilde geçilebilirse, vergisel birtakım avantajlar sağlayarak yatırım alan ülke ekonomilerinin bu avantajlar ortadan kalktığında ülkelerine çektikleri sermayeyi kaybetmeleri olasıdır diye düşünüyorum. Bu avantajlar kalktığında sermayelerin eskiden avantaj sahibi olan ülkelere gelişmiş ülkelere kayması durumuyla karşı karşıya kalınacaktır. Böylelikle yatırımın gerçekleştiği gelişmiş ülkede devlete vergi alma hakkı doğacaktır. Diğer yandan çok uluslu şirketlerin vergi planlaması adına faaliyetlerini çeşitli ülke ekonomilerine dağıttıklarını biliyoruz. BEPS Eylem Planı’nın transfer fiyatlandırmasına yönelik aksiyonları sonucunda bu faaliyetler belli ölçütlere göre yürütüldükleri ülkelerde vergilendirilmektedir. Dolayısıyla burada farklı ülkelere de vergi toplama hakkı tanınmış olacaktır. Bu durumda şöyle bir değerlendirme yapmak doğru olabilir; BEPS Eylem Planı’nın bütün aksiyonları bir arada düşünüldüğünde ÇUŞ’in vergi planlaması nasıl bir değişim gösterecek? Bir yandan vergi cennetleri ortadan kalktığında yatırımlar gelişmiş ülkelere kayıyor, diğer bir yandan vergi planlaması yapılırken yatırım kararları değişmezse (burada vergisel avantajlar dışında ucuz işçilik, üretime yönelik diğer avantajlı durumlar gibi hususların etkisi olabilir) birçok ülkeye yürütülen faaliyetlerin sonucunda vergi toplama hakkı doğmuş oluyor. Dolayısıyla bu soruya kesin olarak bir yanıt vermek zor. Yine de yatırım kararlarının vergi planlaması dahilinde, vergisel avantajlarını kaybeden ülkeler aleyhine değiştiği varsayımıyla bu soruya cevap vermek gerekirse evet BEPS Eylem Planı’nın transfer fiyatlandırmasına yönelik aksiyonları matrah aşındırması hususunda gelişmiş ülkeler lehine bir plandır diyebiliriz.”

Abdulkadir DEMİRCİ

Eski Baş Hesap Uzmanı

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

“Dışarıdan bir gözlemci olarak söyleyebilirim ki, BEPS Eylem Planı gelişmiş ülkeler lehine daha fazla hükümler içermektedir. Ama OECD şunu da görmüştür ki,

mevcut uluslararası vergilendirme yapısı sürdürülemez. Bunun için eyleme geçildi. Ancak süreç içerisinde gelişmiş ülkelerin yönlendirmesi ağır basıyor. OECD toplantıları internette canlı yayınlanıyor ve orada görüş bildirenler yine gelişmiş ülke şirketleri ve süreci domine ediyorlar.”

Dr. Emre AKIN

Vergi Başmüfettişi

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi Genel Sekreter Yardımcısı

Vergi dünyasındaki makalesi ve gönderdiği mailden faydalanarak yazılacak.

Aynı soruya dair piyasada ÇUŞ’e denetim, vergi ve danışmanlık hizmeti sunan deneyimli sektör uzmanlarının düşünceleri aşağıdaki şekildedir.

Başak DİCLEHAN

KPMG Türkiye

Vergi Bölümü Şirket Ortağı, Transfer Fiyatlandırması

“BEPS eylem planları arasında yer alan ve transfer fiyatlandırmasını ilgilendiren 8-10 Eylem Planları özün önceliği; 13. Eylem planı ise şeffaflık ile ilgilidir. 13. Eylem planı kapsamında getirilen Ülke Bazlı raporlama ve ilave transfer fiyatlandırması dokümantasyonları ülke idareleri açısından şeffaflık sağlayacağı için tüm ülkeler lehine sonuçlanacaktır. Ancak bu kadar bilgi paylaşımının; ülkeler tarafından verilerin farklı yorumlanmasından kaynaklı ihtilafları arttırabileceği ve ihtilaf yönetiminin en etkin şekilde yapılmasının önemi unutulmamalıdır. 8, 9 ve 10. Eylem planları ise çok özet olarak Çok Uluslu Gruplar arasında gerçekleşen ortak ticarete (alım/satım/finansman/hizmet/royalty vs) her bir Şirketin dolayısıyla her bir ülkenin alacağı payın yaratılan değer ile uyumlu olması gerektiğini, gayrimaddi hakların fiyatlanmasında dikkate alınması gereken hususları ve değerlemesi zor olan gayrimaddi varlıklar ile ilgili detay açıklamaları içermektedir. Bu eylem planlarının değeri yaratan, gayrimaddi hak sahibi olan ve işlemlerde riski yüklenen, yöneten ve sermaye yapısı güçlü Şirketlerin yer aldığı ülkeler için daha avantajlı olacağını söylemek mümkündür. Ancak yine gelişmiş ülkelerde olup sadece kâğıt üstünde faaliyet gösteren Şirketlerin yer aldığı ülkeler için söz konusu eylem planları

dezavantaj olacaktır. Türkiye gibi gelişme olan ülkelerin ise kendi kattıkları değer karşılığında kar ya da zarardan pay almaya devam edeceklerini belirtebiliriz.”

Ramazan BİÇER

Level International/Ortak (Kamu İç Denetçisi)

“Başlangıçta batı cinlik yapıp bu işten karlı çıkmayı düşünüyordu. Ama baktılar ki kazın ayağı öyle değil. Aleyhlerine durumlarda var. Gelişmiş ülkeler kendi lehlerine olacağını düşünüyorlardı ama çok da lehlerine olmadığını gördüler. Gelişmekte olan ülkeler bu işi tam anlamıyla uygular ise kendi lehlerine olacaktır. Türkiye örneğine bakarsak birincisi idare kapasite sorunu var gerçi OECD bunun üstesinden gelmeye çalışıyor. İkincisi insan kaynağı sorunu var. Bu kadar gelişmiş mevzuları bilip uygulayabilecek personel sayısı maalesef az. Kendim de buna bizzat şahitlik ettim. Bir diğer sorun 2007 yılından bu yana mevzuatta yerini alan transfer fiyatlandırması konusunda önemli yasal düzenlemeler gerçekleşmesine rağmen bugün pratik hayata baktığımız zaman Türkiye’nin önde gelen en büyük yüz kurumunun bile hala transfer fiyatlandırması konusunda doğru bir bilgiye sahip olmadığını görüyorum. Gündelik hayatta çok fazla yeri yok ve pratik ile teori arasında inanılmaz bir fark var. Ben bu Eylem Planı’nı onaylayan bütün ülkelerin lehine sonuçlar doğuracağını düşünüyorum ancak nasıl uyguladığın önemli. Yani sen BEPS Eylem Planı’nı onaylayabilirsin, lehine de görünebilir ancak uygulamadığın sürece lehine oluşabilecek sonuçlar ortaya çıkmayacaktır. Ben geçmişte çok basit bir saptama yapmıştım. Türkiye dünya ekonomisinin yaklaşık %1’ini oluşturuyor. OECD’nin açıkladığı 250-350 milyar dolar arasında transfer fiyatlandırması kaynaklı bir vergi kaybı söz konusu. Biz bu kaybın %1’ine maruz kalıyor isek her yıl çok ciddi vergi kaybı ile karşı karşıyayız ki Türkiye gibi ülkelerde bu kayıp oranının çok daha yüksek olduğunu düşünüyorum. Dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerin lehine olduğu söylenebilir ki 2020 yılında transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat büyük ölçüde değişti yeni yükümlülükler geldi fakat uygulayabiliyor musun? Uygulamadığın sürece bir anlamı yok.”

Zeki GÜNDÜZ

Maliye Eski Müfettişi, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir

GNDO Legal (Ortak)

Gündüz&Özgenç Avukatlık Ortaklığı

“Ben bunun nasıl uygulanacağını halen bilmiyorum. Kimsenin de bildiğini sanmıyorum aşamalı karmaşık birtakım tanımlar getiriliyor ama netice itibarıyla bakıldığında hali hazırda şikayetleri gidermeye dönük ve daha az vergi aldığını düşünen ülkeleri teskin etmeye dönük düzenlemeler olduğunu görüyorum. Uygulamalarını gördükten sonra bir şeyler söyleyebilmek doğru olur ama geçmiş ile mukayese edildiğinde ÇUŞ artık birtakım dokümantasyonlarla yaptıkları emsal bedel çalışmaları ile ülkelere gönüllerinden koptuğu kadar bir vergi matrahı bırakamayacaklarının farkına vardılar. Çünkü bu mekanizmaları Amerika gibi İngiltere gibi ülkeler çok iyi kullandılar. Onların temel kaygıları kendi ülkelerindeki matrahın tam ve eksiksiz kavranmasına yönelikti diğer ülkelerde ne kaldığı ve o ülkelere bırakılan matrahın ne kadar yettiği ile ilgilenmediler. Bu da doğal olarak Türkiye de dahil olmak üzere diğer ülkelerde sorun yarattı. Yani kendi kurdukları mantık çerçevesinde o ticari iş ya da mal ya da hizmet hareketleri ile ilgili almalari gerektiğini düşündüğü vergiyi güçlerine dayanarak aldılar, onun dışındaki konularla çok da fazla ilgilenmediler. İçlerinde Türkiye’nin de bulunduğu ülkeler de bu konularda biraz ileriye giden, aslında vergi teorisinin hiçbir yerine oturmayan ilerilikte uygulamalar yapmaya başladılar. Mesela dijital ekonomi bütün ülkelerde büyük hacimlere ulaştı. Ülkeler bu işin büyüklüğünü ve gelişme seyrini ancak olduktan sonra fark ettiler. Fark ettiklerinde de bu konuda bir şeyler yapmaya başladılar. Çünkü o yeni alan hem çok büyük bir hacme erişti hem de bir başka yerel vergilenebilen alanları yok etti ya da aşındırdı. Yani bir yandan aynı alanda ülkelerin matrahları aşınırken bir yandan da o konuda daha önce vergileyebildikleri ama şu anda vergileyemedikleri büyük hacimler oluştu. Devletler de bu sefer projektörlerini ona çevirdiler.”

Gökçe GÜCÜYENER

MAZARS

Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri Ortağı

“Kesinlikle bütün ülkeler lehine. Çünkü baktığınızda maalesef dünyadaki bütün o büyük şirketleri gözünüzün önüne getirin. Gelişmekte olan ülkelere çıkan çok ciddi değerler de var ama, mesela şöyle örnek vereyim; Dünya’daki en büyük transfer fiyatlandırması davalarına baktığınızda ilk 10’u gözünüzün önüne getirin genellikle bu hep gelişmiş ülkeler arasındaki davalardır. Diğer ülkeler neyin riskli olduğunu bilmiyorlar ve neyi kaçırdıklarını da bilmiyorlar. Gelişmekte olan ülkelere öyle büyük bir avantaj sağlandı ki yani eğer vergi otoritesini eğitirsen mevzuatını bu tabana getirirsen ki biliyorsunuz BM’nin transfer fiyatlandırması ve ilgili BEPS Eylem Planı ile ilgili çok güzel kılavuzları yayınlandı yani elimize harita veriyor. Diyor ki; şu şu riskleri görürsen, vergi idarende şu şu değişiklikleri yaparsan yani bir yol haritası çizilmiş. Çünkü bu BEPS Eylem Planı’nı da BM başından sonuna kadar zaten bu ülkelerin hakkını savunmak ve kendilerine özel zafiyetlerini her zaman OECD tabanında onlar da paylaştılar. Dolayısıyla onların hakları ve yapabilecekleri yapmaları gereken şeyler tabiri caiz ise tepsisi ile önlerine sunuldu ve buna Türkiye de dahil. Ama dediğim gibi bunu çok güzel kullanan ülkeler oldu. Çin örneğini vereceğim size. Çin gerçekten son beş senede fark attı diyebilirim.”

Soru 3: BEPS Eylem Planı'nın refah etkilerinden en çok kazançlı çıkacak olanlar kimlerdir?

Hazine ve Maliye Başmüfettişi,

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

“Refah etkilerinden tabi ki gelişmiş ülkeler karlı çıkacak. Özellikle Pillar 1 dediğimiz minimum vergilemeye de geçildiği zaman vergi rekabeti yapmakta çok zorlanan gelişmiş ülkeler avantaj sağlayacaklar. Çünkü bu ülkeler kolay kolay vergi oranlarını düşürüp vergi rekabeti yapamıyorlar. Bu onlar için çok zor oluyor. Dolayısıyla “ben düşüremiyorsam diğeri de düşüremesin” durumu oluşturuyorlar. Burada düşürememesi gereken gelişmekte olan ülkeler. Dolayısıyla gelişmiş ülkeler

aleyhlerine devam eden bu süreci bu şekilde durdurmuş oluyorlar. Velhasıl BEPS Eylem Planı’nın gelişmekte olan ülkelerin lehine olmayacağı açık görünüyor.”

Dr. Emre AKIN

Genel Sekreter Yardımcısı

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi

“Refah etkilerinin kâğıt üzerindeki gibi olmayacağını düşünürsek BEPS Eylem Planı ile vergi gelirleri artacak her ülke için geçerli ve kesin bir şey söylenemez. Gelir etkisi düşünüldüğünde aynı planın Çin ve Hindistan gibi ülkelerde avantajlı olacağı düşünüldüğünde refah etkisi açısından daha az gelişmiş ülkelerde daha fazla olacağı hesaplanmaktadır. Ancak yine de ÇUŞ’in büyük çoğunluğunun Amerika menşeli olduğunu göz önüne aldığımızda bu ülkenin daha avantajlı olacağı açıktır. Bununla birlikte söz konusu Eylem Planının etkileri, mevzuatlarında gider kısıtlaması, royalti gider kısıtlamaları gibi hükümlerle karın aktarımına engel olan ülkelerin lehine olacağı beklenmektedir.”

Sevinç DAŞDEMİR

Vergi Müfettişi

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

“OECD BEPS Eylem Planları çalışmaları gelişmiş ülkeler tarafından yönlendirilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler bu süreçte etkin olarak rol almamaktadır. Dolayısıyla Eylem Planları tasarlanırken gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarının ne kadar korunduğunu tartışmak gerekir. Diğer yandan bazı ÇUŞ vergi planlamaları ile vergi yüklerini azaltmaktadır. Vergi otoriteleri ise azalan vergi gelirlerini telafi etmek amacıyla başkaca vergiler ihdas etmektedir. Bu ihdas edilen vergiler daha küçük çaplı mükellefler üzerinde yük oluşturmaktadır. Dolayısıyla da vergi yüklerinin ve gelirlerinin paylaşımında adaletsizlikler meydana gelmektedir. Bu durumun sonucu olarak da vergi otoriteleri ve ilgili ülkedeki insanların refahları azalmaktadır. BEPS Eylem Planları ile bu adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. BEPS Eylem Planlarının tasarlanması aşamasında gelişmiş ülkelerin etkin oluşu göz

önünde bulundurulduğunda ÇUŞ'ın yoğun bulunduğu gelişmiş ülkelerdeki mali idareler ve vergi mükelleflerinin refahının artacağını öngörmekteyim.”

Abdulkadir DEMİRCİ

Eski Baş Hesap Uzmanı

T.C. Maliye Bakanlığı

“Vergilendirme belirsizlikler uluslararası ticaretin önündeki engellerden biri olarak görülüyor. BEPS'in bu belirsizlikleri ortadan kaldırdığı bir yapı elbette ki uluslararası mal ve hizmet ticaretinde aktif Devletlerde refah etkisi yaratacaktır.”

Başak DİCLEHAN

Vergi Bölümü Şirket Ortağı, Transfer Fiyatlandırması

KPMG Türkiye

“Ülkeler olarak sermayenin, yatırımın, insan kaynaklarının çok olduğu ülkelerin kazançlı çıkacağını söyleyebiliriz.”

Ramazan BİÇER

Level International/Ortak (Kamu İç Denetçisi)

“Burada merkez/çevre veya gelişmiş/gelişmekte olan ülkeler şeklinde ikiye ayırdığımız ülkelere göre en çok kazançlı çıkacaklar ülkeden ülkeye değişiklik gösterecektir. Olaya biraz daha mikro açıdan baktığımızda katma değer yaratan ülkelerin daha kazançlı çıkacağını söyleyebilirim. Ülkeler yarattıkları katma değer oranında kazançlı çıkacaklardır. Eğer ülke olarak üretmiyorsan mantıklı olarak sana verilecek pay vergiye konu olacak değere yaptığın katkı oranında olacaktır. Yani Hollanda, İrlanda veya vergi cenneti diyebileceğimiz ülkeler daha önceden transfer fiyatlandırması özelinde kazançlı çıkarlarken şimdi durum biraz farklı hale geliyor yani değer yaratan Almanya veya Amerika gibi ülkeler kazançlı hale geliyor.”

Zeki GÜNDÜZ

Maliye Eski Müfettişi, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir

GNDO Legal (Ortak)

Gündüz&Özgenç Avukatlık Ortaklığı

“Ben hali hazırdaki tartışmalara baktığımda gelişmekte olan ülkelerin OECD mekanizmaları ile idare edilme çabası gibi geliyor bana. Yani bu iş karakolda bitecek gibi. Bir süre sonra yine sonuçları itibarıyla gelişmekte olan ülkeler bu işten çok da karlı çıkmadıkları ya da yeterince vergi alamadıkları hissine kapılacak gibi geliyor o hisle de tekrar bu mekanizmaları sorgulayacaklarını düşünüyorum. Yani gelişmekte olan ülkeler günün sonunda bu işten çokta fazla bir kazanç olmadığını görünce yine bundan hoşnutsuzluklarını seslendireceklerdir. Benim görebildiğim OECD gelişmiş ülkelerin kontrolünde giden bir mekanizma bir bakıma onlar ne derse o oluyor onların söylediği kadar oluyor gibi bir hisse sahibim. Al takke ver külah biraz teskin etme çabası söndürme çabası gibi geliyor bana.

Gelişmiş ülkeler Uruguay Raundu müzakerelerinde fikri mülkiyet hakları ile değer katıp ürettiklerin malların gelişmekte olan ülkelere sağladığı faydadan pay alma çabasıyla “Ticaretile Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (TRIPS)” nı imzalamışlardı. Eylem Planı gelişmiş ülkeler tarafından atılan bu tip adımların sonuncusu olabilir mi?

Bu biraz tersi bence, onlara pay bırakmama değil de gelişmekte olan ülkeler pay istiyorlar onlarda veriyormuş gibi yapıyorlar. Bu bence veriyormuş gibi yapma mekanizması. Ya da biraz verme mekanizması ki burayı teskin edelim tamamen matrahsız çok az matrahlı bırakmayalım yoksa bunlar isyan ediyor tavrı bence.

Matrah aşınmaları devletlerin eksilen gelirlerinin tamamlanması için mükellefleri dolaylı vergiler ile bir kez daha yormak anlamına geliyor. Lüksleaks skandalı gibi olayların peşine de düşebilen vergi bilinci oluşmuş mükelleflerin tepkilerini azaltmaya hizmet eder mi sizce?

Hali hazırda Türkiye’de etkisi olur mu bilmiyorum. Dolaylı vergiler şu anda oldukça yüksek ve yakın gelecekte nasıl değişir bilemiyorum. Hatta devlet şu mekanizmayı keşfetti; tıpkı telefonda, arabada, petrolde, sigarada ve alkolde olduğu gibi bunları

bir vergi toplama aracı gibi kullanmaya başladı. Yani sonunda biliyor nihayet tüketicinin ödediğini ya da o hizmetlerden yararlananların ödediğini ÇUŞ'ın o yükü taşımadıklarını yine kendi vatandaşlarına taşıttığını bildiği gibi çok abandı o konuya çünkü şunu gördü; az sayıdaki tütün yada petrol şirketleri vasıtasıyla ÖTV ve KDV toplayabiliyor ÇUŞ'i de vergi toplama aracı olarak gördü bunları da zaten insanlar bile isteye severek yada ihtiyacı olduğu için bu hizmetleri alıyorlar bu şirketler de benim için vergi toplayanlar demeye getirdi ve vergi toplama aracı olarak kullanmaya başladı yani kimin vergilendirildiği ile de çok da fazla bence devlet ilgilenmedi. Çok açıkça da bu tartışmaları idare ile yaptım.

Bir konuyu daha anlatayım belki işinize yarayabilir. 2017 yılında sizin de katıldığınız BEPS Eylem Planı'nın anlatıldığı IFA konferansında (21. Yüzyılda Sınır Ötesi Vergi Sorunları) dikkatinizi çekti mi bilmiyorum İngilizler orda bir şey seslendirdiler. Onun üzerine ben ne oluyor diye düşünmeye başladım. Önceleri ÇVÖA'na bakıldığında daha ziyade kaynak ülkelerin vergilendirilmesine dönük ağırlığı kaynak ülkeye veren bir vergi sistemi vardı. O günkü konferansta konuşan İngilizler kaynak ülke yerine varış ülkesini harcamanın yapıldığı ülkenin vergileme hakkını ön plana çıkaran bir vergileme teorisini destekliyor gibiydiler. Bunun üzerine ne oluyor diye düşündüm. Neden İngilizler böyle bir şeyi seslendiriyor. Şöyle bir şey olabilir diye düşündüm; önceden üretim hep gelişmiş ülkelerin tekelindeydi bunlar üretim yapar ve satarlardı. Dolayısıyla ağırlığı vergi matrahı üretimi ve satışı yapan gelişmiş ülkelerde oluşurdu. Bu durum kaynak ülkelerinin işine gelen bir durumdu. Varış ülkesinin vergilenmesini ön plana çıkardığınız zaman harcamayı kim yapıyor ise yani para kimdeyse matrah orada oluşacaktır. Yani ben bunu pazarda vergileme daha fazla olsun diye okuyorum. Şimdi düşündüğünüz zaman en büyük pazarlar paranın olduğu gelişmiş ülkeler ve dolayısıyla en fazla vergiyi onlar mı toplayacak yine? Daha önce o işlerine geliyordu şimdi ise bu mu işlerine geliyor diye düşündüm ki bu tartışmalar yapılmıyormuş.

Yani bu haktan gözükmeyen altında bir şey olduğunu da düşünebiliriz.”

Gökçe GÜCÜYENER

MAZARS

Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri Ortağı

“Çin yol haritasını birebir uyguladı. Vergi idaresinde uzmanlaşmaya gitti, ekonomistler istihdam etti, sektörel uzmanlaşmayı sağladı, çok büyük bir ülke olduğu için bölgeseli merkeze bağladı. Türkiye’de ise başından beri idarenin neleri yapıp neleri yapmadığını üzülererek seyrettim. Bizde biliyorsunuz vergi denetim kurulu var. Vergi denetim kurulunun içinde transfer fiyatlandırması denetimi yapmaya yetkili bir bölümü vardır. Bu bölüm tam da BM’in dediği transfer fiyatlandırması ayrı bir alandır bunu normal vergi denetçileri gibi değil alanında yetişmiş uzmanların yapması gerekirdi ve ilk başlarda yola böyle başladılar. Ama o denetim kurulu maalesef vergi denetimlerinde teknik anlamda olsun süreç anlamında olsun klasik vergi denetiminin önüne asla geçemedi. Tam da bir şeyler değişiyor mu derken vergi denetim kurul transfer fiyatlandırması bölümünü kapattı ve örtülü sermaye birimini yeniden yapılandırdı. Ama mükelleflerden biliyoruz ki; oradaki sektörel uzmanlaşma VDK’nun anladığı anlamda sektörel uzmanlaşma değil. Bizdeki sektörel uzmanlaşma neredeyse Brezilya örneğine gelecek Brezilya’da belirli sektörlerde belirli şirketlerden fix rasyo isterler bu OECD’nin emsallerine uygunluk ilkesi dışında tamamen Brezilya’ya özel neredeyse buna yaklaşan bir zihniyet görmekteyiz. Dolayısıyla şunu söylemeye çalışıyorum. Burada ülkelerin idari anlamda üzerlerine düşen ciddi görevler var. Öncelikle transfer fiyatlandırması bilinci yaratmak gerekir. Mükellefin transfer fiyatlandırması nedir bu konuda devletin benden beklentisi nedir? Sadece kanun çıkararak yapamayız. Yoksa Türkiye’deki dokümantasyon OECD’den birebir alıntıdır ama. Bunun dışında bir farkındalık yaratmak mükellefin idareden birazcık çekinmesini sağlamak belirli durumlar yaratarak olur. Nedir bu? Rapor rutin olarak istenebilir. Raporlar okunur belli bir geri besleme verilir. Transfer fiyatlandırması incelemelerinde o raporlardan kaynaklı bazı durumlar yaratılabilir. Türkiye gerçeğine baktığımızda ben bazı şeylerin miş gibi yapıldığını düşünüyorum. Bunu da çok açık yüreklilikle söylemek isterim. Mesela BEPS Eylem Planı’nda 15 tane aksiyon var değil mi bunların aslında transfer fiyatlandırması ile ilgili en önemli konusu sizin de sorularınızda yer alan değer yaratımı kavramıdır. Yani artık ülkeler devletler faaliyette bulunan şirketlerin acaba o ülkede ne kadar değeri var bu değer bütün tedarik zincirinde ne kadar ağırlığa

sahip gibi bazı analizler istiyor. Bir kere mevzuat olarak BEPS Eylem Planı kaynaklı mevzuat bizde asla değişmedi. Yalnızca dokümantasyon kısmı değişti. Yoksa mevzuata baktığınızda gayrimaddi hak tanımı tamamen eski. 2007’lerdeki guideline. Şimdi gerekçeye baktığınızda biz mesela planlama yaparken ya da görüş verirken evet Türkiye bir OECD üyesi diyoruz ve OECD rehberindeki her değişikliğin mantık olarak Türkiye’deki mevzuatta da değişmiş olmasını temenni ediyoruz. Ama mevzuata baktığınızda Türkiye mevzuat olarak zaten BEPS Eylem Planı’nı yakalayamadı şu anda. Sadece aksiyon 13, o da işte belgelendirme yükümlülükleri yansıdı. Ama onun dışındaki yaklaşımlar DEMPE, değer zinciri analizi bunların hiçbirini aslında devletin isteyip istemediği çok fazla belli değil. Burda bir eksiklik var. Mükellefin ne yapması gerektiğine ilişkin bir rehber yok. Bu çok önemli mesela 2010’da bir rehber yayınlamıştı. Güzel bir rehberdi ve kanun dili yoktu daha çok mükellefe OECD’nin ne anlatmaya çalıştığını mükellefe ifade etmeye çalışıyordu. Ben çok arzu ettim ki BEPS Eylem Planı ile ilgili olarak yine böyle bir rehber yayınlansın en azından mükellefe yeni bakış açısını biraz daha yansıtabilsin ama böyle bir şey göremedik. Bazı tebliğ taslakları çıktı orda kanunlarda olmayan bazı şeyler gösterildi ama daha sonra geri çekildi yani sonuç olarak maalesef Türkiye’de BEPS Eylem Planı sonrası mevzuatı ve bu bakış açısı değişikliğini idarenin ne kadar kavrayıp kavrayamadığına ilişkin bir değerlendirme yapamıyoruz. Temel sıkıntı bu. Dolayısıyla Türkiye her ne kadar ben en azından bazı mevzuat ve temel veri olarak gelişmiş ülke seviyesine yaklaştırsam da uygulama açısından ve transfer fiyatlandırması bilinci açısından maalesef artı not veremiyorum. Türkiye merkezli olup dünyaya açılan inanılmaz ÇUŞ var ama merkez Türkiye bu şirketlere transfer fiyatlandırması planlaması yaptığımızda diğer ülkelerin vergi otoritelerinin de mevzuatlarına hâkim olmamız gerekiyor. Dolayısıyla bu karşılaştırmayı çok net yapabiliyorum ve Türkiye’nin bu denetimsizliğinin ve bu yeni Eylem Planı’nı yakalayamama seviyesinin maalesef artık çok büyüdüğünü üzümlere takip ediyorum.

Üstü kapalı olarak bir vergi cenneti olmayı sürdürmek istiyor acaba?

Şimdi şöyle transfer fiyatlandırması dışında başka başka bir sürü zaten takvimi yakalayamadığımız durumumuz oldu. Bilgi değişimi anlaşmaları oldu, karşılıklı raporlama değişimi oldu. Türkiye belli taahhütler veriyor ve genelde o taahhütler en son raddeye geldiğinde imza ediliyor. Ama bu zaten bizde bir kültür oldu. Ama şimdi bu imzalar beraberinde bir alt yapı da gerektiriyor bir bilinç de gerektiriyor. Dolayısıyla o süreci takip edemediğinizde işi sadece mevzuatsal geçirdiğinizde bu

bence ne devlet tarafında kabul görüyor ne de mükellef tarafında bir kabul görüyor. Dolayısıyla konu hep temel mantık vergi gelirini artırmak ya mükellefte bir korku yaratması lazım devletin. Şu anda biz Çinli müşterilerimizle bazı şeyleri konuştuğumuzda bunu kesinlikle yapamayız, eğer yaparsak ertesi gün tepemize binerler diyebiliyorlarsa Amerika ile ilgili bir planlama çalışması yaptığımızda kesinlikle IRS'nin yani Amerika Gelir İdaresi'nin bu konuyla ilgili çok ciddi yaptırımlarını görüyorsak. Keza bir Avrupa ülkesinde bazı şeyleri yapmak hem mevzuatsal olarak zor ayrıca bunun uygulamasında da çok ciddi devletin etkisini görmeniz (hani dediniz ya) en liberal ekonomilerde bile var. Ama Türkiye'de bunun maalesef mükellef tarafında şeyini göremiyoruz. Tabiri caiz ise; yaparız bir şey olmaz. Şimdi bunun birçok sebebi var. İki yılda bir gelen aflar mesela bunların hepsi bir paket. Siz ne kadar transfer fiyatlandırmasına ciddi yaptırımlar yerleştirirseniz yerleştirin eğer iki yılda bir af getirirseniz o zaman yine yaptığınız her şeyinmiş gibi olmasına maalesef zemin hazırlarsınız. Dolayısıyla Eylem Planı'na global olarak baktığınızda ben idarelerin eğer isterlerse çok rahat vergi gelirlerini artırmada kullanabileceklerini düşünüyorum. Buna zaten her gün gözlemliyoruz. Bir örnek vereyim; Gabondaki bir müşterimiz CbCr raporu vermemenin 50bin dolar civarında korkunç bir cezası olduğunu söyledi. Bizde bu raporu vermemenin cezası 5bin ya da 6bin ile kurtulabileceğiniz bir vergi usul cezası. Yani aslında o kadar kolay ki bazı şeylerin önünü kesmek.

Türkiye bundan acaba bir fayda mı sağlıyor?

Bunun bir faydasının olabileceğini düşünmüyorum. Çünkü yabancı sermayenin ya da Türk sermayesinin bir ülkede yatırım yaparken bilmek istediği bazı noktalar vardır. Bu öngörülebilirliktir. Dolayısıyla ilk aşamada “ben bir ülkeye gireyim burda çok ciddi yaptırımlar yok burda istediğim şeyi yapabilirim” dediği zaman inanın bu ÇUŞ için de iyi bir şey değil. Çünkü bu her an her şeyin olabileceği anlamına gelir dolayısıyla şirket de önünü görmek istiyor. Yani bazı ÇUŞ hiçbir şekilde peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmadan bir ülkeye girmek istemez çünkü vergi riskini ölçümlemek ister. Dolayısıyla devletin buradan bir faydası olamaz çünkü biz eğer stabil ve doğru bir yatırım istiyorsak bu “her şey yapılabilirlik” bazı küçük yatırımcı için iyi bir şey olabilir ama kalmasını istediğimiz büyük yatırımcı için bunun adı “öngörülemezlik”tir ve bu yakın zamanda riskin çok daha büyük olabileceği anlamına geliyor. Çünkü transfer fiyatlandırması konusunu bilmeyen bir idare sizi çok zorlu bir yola da sokabilir. Çünkü söylediğinizi anlayamaz teknik anlamda bir

şey tartışamazsınız o idareyle dolayısıyla ben buradan bir fayda beklentisi olduğunu da düşünmüyorum. Sadece maalesef ülke olarak ben çok büyük bir potansiyelimiz olduğunu biliyorum ve bu potansiyeli kullanamıyoruz. Bence transfer fiyatlandırması o alanlardan bir tanesi maalesef.

KV’ni çok öncelemiyor da daha çok dolaylı vergileri öncelediği için ÇUŞ’e doğrudan yatırım koşulları sağlayıp bu koşullar üzerinden alınabilecek dolaylı vergilerin yeterli olacağını düşünüyor olabilir mi?

Evet haklısınız olabilir gerçekten. Şirketlerin bazı vergi analizlerine baktığımızda şirketlerin gerçekten ödediği KV diğer vergilerin yanında çok az kalıyor çok ciddi teşvikler de var ama bakın Dünya şimdi bu tarafta da kontrol mekanizmaları almaya başladı artık direkt vergilerinde belli bir seviyenin altına inmemesi amaçlanıyor dolayısıyla Türkiye nerden yatırım çekiyordu bunca yıldır çok ciddi teşvikleri var Avrupa tarafından neredeyse kötüye kullanılan bazı AR-GE teşvikleri var ki inanılmaz. Ama Türkiye ister istemez bazı teşvikleri artık veremeyecek konuma gelecek. Şunu söyleyebilirim uluslararası vergi kanunları biraz standardize olma yoluna gidiyor. Dolayısıyla ülkelerin elinde vergi cenneti olma ya da bir şeyleri diğer ülkelere göre daha az yaptırım uygulama gibi olanakları biraz ellerinden alınmaya başladı. Gittiğimiz yol şimdi birazcık bunu gösteriyor. O yüzden devletlerin elinde yatırımcıyı çekmek için başka silahlar olacak. O da öngörülebilirlik gibi şeyler. Size şöyle söyleyebilirim ben inanamamıştım bir müşterimizle ilgili olarak Avustralya vergi otoritesinden bir bilgi almamız gerekti ki şu anda Türkiye’de bir konu hakkında açın da bir telefonla bilgi almaya çalışın bakalım. İmkânsız gerçekten. Giderseniz, otursunuz, konuşursunuz, net bilgi alamazsınız, inisiyatif almaktan çekinen bir durumları var. Avusturalya vergi otoritesi bir gün içerisinde bize mail yolu ile tamamen sorumuzu çözen ve istersek daha fazla bilgi verebilecekleri notuyla bir bilgi geldi. Ya da Belçika vergi otoritesi yine bir müşterimizle ilgili bir inceleme başlatacaklardı. Dediler ki bir ön görüşme yapabilir miyiz? Tabi ki dedik. Bizi zoom toplantısına davet ettiler biz çekinerek konuşuyorduk. Bir toplantı yaptık. Sonunda dediler ki şunlar şu konular aydınlatıldı. İleriye gitmeye gerek yok. Şimdi yatırımcı bunu bekliyor. Mevzuatın stabil olması inanın olması gerekenlerden sadece bir tanesi. Bunu gelişmiş ülke gelişmemiş ülke ya da gelişmekte olan ülke diye ayırmak istemiyorum. Çünkü gelişmiş olan ülkelerde devletin her mekanizmasının yatırımcıyla ilişkisi biraz daha iyi gidiyor. Şöyle bir örnek vereyim size; biz mükellef olarak ve devlet olarak hep gelen faturalar üzerine korkarız. Royalti

ödemesi kabul etmiyoruz. Manegement fee kabul etmiyoruz. Bir şeyi gider yazmama üzerinedir yaklaşımımız. Gelişmiş olan ülkeler böyle bakmazlar. Eksik gelir almışsın gibi bakarlar. Çünkü her zaman bir taraf ödeyen taraftır diğer taraf geliri elde eden taraftır. Ne zaman ki Türkiye idaresi transfer fiyatlandırması ile ilgili bu fatura fazla ben bunu gider yazdırtmam bakış açısından kurtulup Türkiye'deki şirketlerin X ülkesinden sen eksik gelir almışsın bakış açısına sahip olur o zaman biz bir kademe yükseleceğiz. Elimizdeki değeri ancak bu şekilde bileceğiz. Mesela Çin, şu anda bu seviyede.

BEPS Eylem Planı'na çok iyi uyum sağlamış olan Çin hukuki koşullarını bu anlamda da stabil tutuyor ve bu durum sanırım Çin'e doğrudan yatırımlar konusunda büyük bir avantaj sağlıyor.

Şöyle bir durum var. Çin'de bir kültür var. Bizde bir tane özelge alırsınız o özelgenin tam zıttı bir özelge o yıl içerisinde çıkabilir. Çin'de nasıl bir şey var peki? Bir konuyla ilgili İngiltere'de olduğu gibi case law (içtihat) deniyor buna eğer idarenin bir yaklaşımı varsa o yaklaşım bilinir ve ona göre hareket edilir. Türkiye'de yaklaşım birliği yok. Bir örnek vereyim; müşteri Çin'de yapılan bir sözleşmeye bir madde yazmamış. O madde yazılmadığı içinde maddeye ilişkin bir faaliyetin yapılmasına Çin otoritesi izin vermemiş. Ne kadar mantıklı. Evet bizde de TTK'nda sözleşme yapma zorunluluğu yok ama sözleşmeye bu denli bakan bir idare de yok. Kısaca ben şunu gördüm. Türkiye'de bazı konularda Avrupa'ya göre çok daha katıdır mevzuat. Avrupa'da mevzuat bir sayfadır ama Avrupa'da çok daha net uygulanır. Transfer fiyatlandırması mevzuatı çoğu Avrupa ülkesinde Türkiye'den daha basittir. Ama konu yazılı bir şeylerin olması değil. Konu bunun stabil olması belli bir yaklaşımının olması. Devletin o anlamda bir konuya ilişkin bir bakış açısının olması. Ama biz o bakış açısını hiçbir konuda görmüyoruz. Danıştay kararları birbirinden farklı olabiliyor. Bir yıl önceki düşünce bir yıl sonraki düşünce olabiliyor. Bir vergi denetmeninin bakış açısı bir başkasından çok farklı olabiliyor. Dolayısıyla bu dediğim gibi öngörülebilir ve sınırları çizili bir devlet güvencesini vermiyor yatırımcıya.”

Soru 4: Yüzyılın vergi reformu olarak kabul edilen BEPS Eylem Planı'nın ortaya koyduğu standartlara karşı Türkiye uzun bir süre mesafeli durdu. Bunun sebebi sizce ne olabilir?

Hazine ve Maliye Başmüfettişi,

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

“Ben öyle olduğunu düşünmüyorum. Yalnızca BEPS Eylem Planı değil otomatik bilgi değişimi meselesinde de gerektiğinden de hızlı hareket ettiğimizi söyleyebilirim. Çok geç kalmış sayılmayız sadece şunu söyleyebiliriz Türkiye’nin genel olarak ekonomik yapısının uluslararası ekonomi ile entegrasyon oranı ile alakalı olarak görebiliriz. Dolayısıyla bizde bu süreç öncelikli bir hal almıyor. Yani bizim ekonomik yapımız kapitalist tüm gelişmiş yapılara tam olarak entegre olmadığı için bizde çok hızlı bir şekilde gündeme gelecek önemi kazanmıyor. Bu standartlar için yasal düzenleme yapılması gerekiyor ki bunlar 6 ay, bir sene, bir buçuk senede çıkarılıyor. Bu durum çok yadsınacak bir durum değil. Bazen hızlı bile davrandığımızı söyleyebilirim. Çünkü o standartlar bizim ihtiyacımız üzerine çıkmış şeyler değil. Kimin ihtiyacı üzerine ortaya çıkmışsa onlar acele ediyor bu standartların oluşumunda. Biz sadece küresel ekonomiye entegrasyon çerçevesinde ülkemiz bir kayba uğramasın mantalitesiyle yaklaşıyoruz. Bu da daha ziyade standartların zorunlu olduğu kadarıyla uygulanması sonucunu doğuruyor. Bazen ülkelerin hukuk yapılarından kaynaklı gecikmeler de olabiliyor. Bu belki de iyi bir şey. Çünkü süreci bir oldu bittiye gelmeden daha uzun bir süreçte inceleme fırsatı buluyorsunuz. Bir de süreç tam olarak oturduktan sonra düzenlemenizi yapıyorsunuz. Mesela CbR konusunda gecikmedik.”

Dr. Emre AKIN

Genel Sekreter Yardımcısı

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi

“Türkiye için avantajlı olacak vergi güvenlik müesseseleri barındırmasına rağmen ülkemiz geç kaldı. Örneğin; kontrol edilen yabancı kurum kurallarını (CFC) dahi güncellemedik veya finansman gider kısıtlamasını çok geç uygulamaya aldık. Bunun

sebebi ya kuralları tam olarak anlayamadık ya da bu konuda bir kısıtlama getirmeyerek ülkemizdeki yabancı sermayeli şirketlerin faaliyetlerine devam etmesini sağlayıp avantajlı bir ülke konumunda kalma çabası olabilir.”

Sevinç DAŞDEMİR

Vergi Müfettişi

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

“Bir önceki soruda da bahsettiğim üzere OECD model anlaşma metni çalışmaları gelişmiş ülkeler tarafından yönlendirilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler bu süreçte etkin olarak rol almamaktadır. Dolayısıyla Eylem Planları tasarlanırken içlerinde Türkiye’nin de bulunduğu gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarının ne kadar korunduğunu tartışmak gerekir. Burada özetle Türkiye aleyhine sonuç doğurabilecek olan planlara çekince koymuştur diyebiliriz. Ayrıca Eylem Planları ile birlikte getirilen bazı tavsiyeler, gelişmekte olan ülkeler için karmaşıktır ve kaynak ihtiyacı doğurmaktadır. Bu ülkelere biri olan Türkiye de BEPS Eylem Planları doğrultusunda atılması gereken adımlar konusunda zorluklarla ve zaman gecikmeleri ile karşı karşıya kalabilmektedir. Diğer bir yandan Türkiye bazı politik ve ekonomik gerekçelerden dolayı bu Eylem Planlarından bazılarını çekinceli yaklaşmıştır.”

Abdulkadir DEMİRCİ

Eski Baş Hesap Uzmanı

T.C. Maliye Bakanlığı

“Bir siyasi tercih olabilir ana bu tercihin arkasındaki nedenler hakkında bir fikir beyan edemiyorum.”

Başak DİCLEHAN

KPMG Türkiye

Vergi Bölümü Şirket Ortağı, Transfer Fiyatlandırması

“Türkiye, OECD kapsayıcı çerçeve üyesi olarak BEPS eylem planlarında yer alan minimum standartları benimsemiştir. Diğer eylem planlarının da içeren Çok taraflı Anlaşma (MLI) meclis onayından henüz geçmemiştir. Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olması ve sadece vergi avantajı/teşviki sunarak tek taraflı yatırım çeken bir ülke olmaması nedeniyle; BEPS eylem planlarının dijital ekonomi vergilemesi hariç güncel vergi pozisyonunu değiştirmeyeceğini farz ederek hızlı aksiyon almadığını düşünüyorum. Bunun dışında asgari standartlar ile ilgili olarak 2020 yılına kadar önemli adımlar atılmış ve OECD’nin akran kontrolleri (peer review) sonucu olumlu değerlendirmeler alınmıştır.”

Ramazan BİÇER

Level International/Ortak (Kamu İç Denetçisi)

“Benim görüşüm şöyle; Türkiye her ne kadar ilan etmese de gizli bir vergi cennetidir. Bu biraz marjinal bir görüş gibi gelebilir ama değil. Türkiye dış kaynaklı sermaye çekmek isteyen bir ülke olarak sermayeyi vergilendirmiyor özellikle üretiyor, geliştiriyor ve teknoloji yaratıyorsanız Türkiye’de çok ciddi teşvikler var. Bu da Türkiye’nin vergi politikası ile kâğıt üzerinde örtüşüyor gibi görünse de bence pratikte örtüşmüyor. O yüzden bence mesafeli kaldı. Mesela dış kaynaklı sermayeye bağımlı bir ülke olarak Türkiye transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuatları biraz ciddi uygularsa ülkeye daha az yatırım gelecek, daha az nakit girişi olacaktır. Buradan baskılama arttığı anda Türkiye’nin dış açık sorunu daha da artacaktır. Türkiye’nin büyümeyi destekleyen politikaları malum. Mevcut hükümet faizleri düşürüyor büyüme odaklı gidiyor, işsizliği azaltmaya çalışıyor dolayısıyla Eylem Planı’ndan uzak durmasının sebebi bu. Biraz da “bunu batılılar çıkardı kesin bir yerden dezavantajını göreceğiz” şeklinde gelişmekte olan ülke refleksi var. Ayriyeten Türkiye KV alan bir ülke değil. Toplam vergi geliri içerisindeki payı %3 civarında. Yatırım üzerinden büyümeyi planladığı için KV almayı düşünmüyor. Zaten KV teşviki yapıyor bunu yaparken bir de üzerine transfer fiyatlandırması

yaptırımlarını zorlayamaz. Buradan yaşadığı kaybı dolaylı vergiler ile telafi ediyor. Vergide adaletsizlik yaratıyor bu ayrı konu ama politik bir tercih.”

Zeki GÜNDÜZ

Maliye Eski Müfettişi, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir

GNDO Legal (Ortak)

Gündüz&Özgenç Avukatlık Ortaklığı

“Türkiye bu tür konularda çok da mesafeli durdu denemez yani bir yaptırımla karşı karşıya kalmama, kara koyun olmama çabasıdadır. Çoğunluk neredeyse Türkiye de orda olmaya çalışıyor. O gözle bakıldığında en azından bir yaptırım yemeyecek şekilde minimum standartlara hep dahil oldu. Şu anda da öyle diye görüyorum. Yani gelinen noktada kabul etmemiş ayrışık kalmış gibi gelmiyor bana.

Bu soruyu biraz açmak istiyorum izin verirseniz. OECD gayrimaddi varlıklara ilişkin olarak çok geniş bir tanım sunuyor ki her tarafından kavrayabilmek için. Türkiye bu tanımları mevzuatında kullanmadı ve halen eski tanımları kullanıyor. Buradaki amaç mümkün olduğu kadar eski sistemi koruyabilmek mi? Eğer OECD’nin yeni yaklaşımı doğrultusunda yapılan tanımları mevzuatında uygularsa belli bir miktar matrahı kavrayamayacak mı?

Olabilir öyle bir kaygıya kapılmış olabilirler. O nedenle bu tanımları kabullenmiyorlar olabilirler uzunca bir süre zaten gayrimaddi haklar ya da royalti anlaşmaları, lisans anlaşmaları ÇUŞ’ın vergi matrahlarının aşındırılmasında kullanılan bir araç gibi görüldü. Hatta bu yolla hiçbir ülkede vergilendirilmeyen gelirler yaratılabildiği iddia edildi. Yani siz merkezinizi vergisiz bir ülkede kuruyorsunuz gayrimaddi varlıkların sahibi olarak o vergisiz ülkedeki şirketi sahip kılıyorsunuz o da gayrimaddi hakları vergili ülkelere faturalıyor ve karı o yolla yani gayrimaddi hak yoluyla vergisiz bir yerde biriktiriyor ve böylelikle o ülkelere eğer yapabiliyor ise bir tek belki ödeme sırasında stopaj yapıyor ya da belki hiç vergiye vermiyor. Bu gibi yöntemler rahatsızlık yarattı. Belki o tür rahatsızlıklar nedeniyle o konuda çekinceli davranmış olabilir diye düşünüyorum.

KV Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dolaylı vergilere göre daha az. Ülkenin vergi gelirlerinin büyük bir kısmını dolaylı vergiler oluşturduğu için ÇUŞ yeter

ki gelsin yatırım yapsın biz onlardan yansıyacak dolaylı vergilere razıyız anlamına mı gelir?

Tabi ki doğrudan yatırımların özendirilmesi bütün devletlerin rekabet ettiği bir alandır. Dolayısıyla devletler yatırım çekebilme mevzuat alt yapısı yönüyle birbirleri ile rekabet halindeler. Bir yandan vergi almaya çalışıyorlar bir yandan da kendi ülkelerine de doğrudan yatırım çekmeye çalışıyorlar. O denge oldukça önemli ama oralarda da öyle çok tavizkar davranma adeta ne olursan ol gel dolaylı vergiler de bize yeter ya da istihdam vergileri de bize yeter yaklaşımı bir yere kadar belki ama bir yerden sonra da kabul edilebilir bir şey değil. Bence gecikmenin nedeni bu olamaz en azından olmamalı diye düşünüyorum. Çünkü Türkiye en azından seslendirildiği haliyle ucuz işgücünü sadece pazarlayan ve ucuz işgücü nedeniyle çekim merkezi dolayısıyla üretim merkezi olmaya aday bir ülke konumunda olmama çabası içinde. Bütün hükümetlerin iddiası odur ki “biz burada katma değeri yüksek üretim yapma çabındayız” şeklindedir. Katma değeri yüksek üretim yapma çabası da ucuz işgücü olma iddiasıyla ve ucuz işgücü, merkezi üretim üssü olma iddiası ile çelişiyor.

Peki gecikmenin sebeplerinden bir tanesi kaynak eksikliği olabilir mi? Mesela Çin’in BEPS Eylem Planı’nı uygulamadaki başarısı çok övülüyor.

Şöyle bir şey var; Türkiye uluslararası vergileme ilişkileri alanına yeterince kaynak ayırmıyor. Mali idarenin içerisindeki merkezi birimlerle bu işi sürdürmeye çalışıyor. Ama ÇVÖA birimi de son derece kısıtlı bir kadroya sahip artı transfer fiyatlandırması ile ilgili birim de son derece kısıtlı bir kadroya sahip. Dolayısıyla bu kadrolara ayrılan kaynağa genel olarak baktığımızda çok kapsamlı anlaşmaları ya da problemleri veya mevzuat yükümlülüklerini çok kısa sürede çalışıp nihayetlendirebilecek, sürdürmekte oldukları günlük işlerinin yanında ayırabilecekleri kaynak ve zamanları yok. Bu eksiklik belki gecikmenin sebebi olabilir.”

Gökçe GÜCÜYENER

MAZARS

Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri Ortağı

“Bunu belli bir sebebe bağlayamam. Çünkü çekinik kalan ülke sadece Türkiye değildi İsrail gibi birçok ülke de çekinik kaldı diğer ülkeler yapsın bakalım neymiş gibi birçok nedeni var. Bu bir strateji de olabilir. Ama dediğim gibi o ülkedeki mükellefler için zor bir süreç. Çünkü bu sefer siz bütün aksiyonlarınızı özellikle ÇUŞ iseniz yine bir bilinmezlik üzerine kuruyorsunuz. Ama devletin de orta belli bir stratejisi olabilir diye düşünüyorum.

Bazen de benim aklıma gelen şu siz de biraz kabul ettiniz, KV’nden ziyade dolaylı vergilerle geçimini sağlıyor. Belki de onun etkisi var elinden kaçırmak istemiyor belki. Tabi siz elinden kaçırma meselesini başka bir yerde görüyorsunuz. Şimdi mesela Pillar 1 ve Pillar 2 konusunu yaşayıp göreceğiz burada gelişmiş ülkelerde de çekinik ülkeler var dolayısıyla işte 2024-25 gibi yine çok köklü değişiklikler olacak Türkiye bunun ne tarafında kalacak bilemiyorum ama ben yine şunu beklerdim bu tür tartışmaların olduğu bir dönemde en azından idarenin bu Pillar 1 ve Pillar 2 nedir mükellefe ne getirir ve Türkiye olarak tam olarak neredeyiz. Biz bunu görüş olarak da belirttik mesela. Bu anlamda biraz daha mükellefle ilişkilerin geliştirilmesi lazım. Burada bir idarenin arka planda kalmayacağı konular bunlar. Sadece kanun koyucu ve uygulayıcı kimliğinden öte biraz daha mükellefle bu iletişimin gelişmiş ülkelerde çok canlı olduğunu görüyoruz. Bu çok faydalı bir konu. Dolayısıyla mesela Pillar 1 ve Pillar 2 benim izlediğim bir süreç. Bakalım türkiyenin oradaki konumu ne olacak.”

ÖZ GEÇMİŞ

Ad Soyad: Yunus KÖSE	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Anadolu Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Yüksek Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Enstitü Adı	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	Maliye
Programı	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Kose, Yunus (2010), “ Türkiye’de Yeni Kamu Mali Yönetimi ”. 2. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi, 30 Mayıs-06 Haziran, Kosova-Prizren,	
2. Kose, Yunus (2018), “ OECD’nin Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı Eylem Planı (BEPS) ”, I. InTraders Uluslararası Ticaret Kongresi ‘I. InTraders International Conference on International Trade), Sakarya, 2018	
3. Kose, Yunus (2018), “ Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkimin Türkiye’deki Geleceği ”, I. InTraders Uluslararası Ticaret Kongresi ‘I. InTraders International Conference on International Trade), Sakarya, 2018	
4. Kose, Yunus (2022), “ Uluslararası Vergileme İşbirliğinde Güncel Eğilimler ”, InTraders Uluslararası Ticari Akademik Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 2	
5. Kose, Yunus (2022), “ Bir Neoliberalizm Restorasyonu: OECD BEPS Eylem Planı ”, Finansal Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 7, Sayı:4	