T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Doktora Tezi

TÜRKİYE'DE VERGİ ŞEFFAFLIĞININ BEPS EYLEM PLANLARI VE DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Ebru DEMİRKIRAN ADA

Zonguldak 2023

T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Doktora Tezi

TÜRKİYE'DE VERGİ ŞEFFAFLIĞININ BEPS EYLEM PLANLARI VE DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan

Ebru DEMİRKIRAN ADA

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Onur EROĞLU

Zonguldak 2023

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Doktora Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda ve basımda enstitü tez yazım ve basım yönergesine uygun davranıldığını taahhüt ederim.

Ebru DEMİRKIRAN ADA

06.06.2023

T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 145382203001 numaralı Ebru DEMİRKIRAN ADA'nın hazırladığı "**Türkiye'de Vergi Şeffaflığının BEPS Eylem Planları ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi**" başlıklı doktora tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 22/06/2023 Perşembe günü saat 11:00 yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OY ÇOKLUĞUYLA / OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR
Başkan

Prof. Dr. Onur EROĞLU
(Tez Danışmanı)
Üye

Prof. Dr. Mehmet CURAL
Üye

Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU
Üye

Dr. Öğr. Üyesi SEDAT POLAT
Üye

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

… /… / 20…

Doç. Dr. Yücel NAMAL
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum	: ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: Türkiye'de Vergi Şeffaflığının BEPS Eylem Planları ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi
Tez Yazarı	: Ebru DEMİRKIRAN ADA
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Onur EROĞLU
Türü, Yılı	: Doktora, 2023
Sayfa Adedi	: 296

Küreselleşmeyle birlikte sermaye hareketlerinin hızlanması çok uluslu şirketlerin vergilendirilme-(me) sorunları uluslararası alanda vergi uyumsuzluklarını ve zararlı vergi rekabetini beraberinde getirmiş ve devletlerin vergi tabanlarının aşınmasına ve vergi geliri kaybına neden olmuştur. Dünya çapında kamu politika yapıcıları koordinasyon çabalarını üstlenmiş ve vergi şeffaflığını dolayısıyla çokuluslu şirketlerin daha başarılı bir şekilde vergilendirilmesini hedefleyen reformlar ortaya çıkarmaya çalışmışlardır. Bu koordinasyon çalışmalarının başında ise OECD yer almaktadır.

Bu çalışmanın amacı OECD'nin hazırladığı BEPS eylem planlarının ve bu kapsamda yapılan düzenlemelerin vergi şeffaflığına sağladığı katkının incelenmesi, uygulama süreci, Türkiye'nin bu uygulamalar karşısında aldığı aksiyonların ve attığı adımların incelenmesidir. Ayrıca bu inceleme kapsamında Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde vergi şeffaflığı açısından değerlendirilecektir. Vergi şeffaflığına ilişkin uluslararası alanda çok sayıda çalışma yapılmasına rağmen ulusal alanda sınırlı sayıda çalışma yapılmıştır. Ulusal alanda yapılan çalışmaların azlığı, konuyla ilgili boşluk ve Türkiye'nin hem vergi şeffaflığı sürecindeki yerinin ortaya konulması hem de konunun mahkeme kararlarıyla desteklenmesi çalışmayı diğer çalışmalardan ayıracaktır. Çalışma nitel araştırma çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmada vergi şeffaflığıyla ilgili oluşturulacak zemin için doküman analizi yöntemi seçilirken son bölümde incelenecek mahkeme kararları için hukuk metodolojisinden yararlanarak dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Şeffaflığı, Uluslararası Vergilendirme Sorunları, OECD BEPS Eylem Planları, Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi

ABSTRACT

Institution	: ZBEU, Institute of Social Sciences, Department of Public Finance
Thesis Title	: Evaluation of Tax Transparency in Turkey in the Framework of BEPS Action Plans and Council of State Decisions
Thesis Author	: Ebru DEMİRKIRAN ADA
Thesis Adviser	: Prof. Dr. Onur EROĞLU
Type, Year	: Ph. D. Thesis, 2023
Number of Pages	: 296

The acceleration of capital movements with globalization, the problems of non-taxation of multinational companies brought along tax incompatibility and harmful tax competition in the international arena and caused the erosion of the tax bases of the states and the loss of tax revenue. Public policy makers around the world have undertaken the coordination efforts and sought to introduce reforms aimed at tax transparency and thus more successful taxation of multinational corporations. The OECD is at the forefront of these coordination efforts.

The aim of this study is to examine the contribution of the BEPS action plans prepared by the OECD and the regulations made in this context to tax transparency, the implementation process, the actions, and steps taken by Turkey against these practices. In addition, within the scope of this review, sample tax cases before the Council of State will be evaluated in terms of tax transparency within the framework of international tax problems mentioned in OECD action plans. Although there are many studies on tax transparency in the international arena, a limited number of studies have been carried out in the national field. The scarcity of studies in the national field, the gap on the subject, and the revealing of Turkey's place in the tax transparency process and the support of the subject with court decisions will distinguish the study from other studies. The study was carried out within the framework of qualitative research. While the document analysis method was chosen for the ground to be created for tax transparency in the research, the case analysis method was used by making use of the legal methodology for the court decisions to be examined in the last section.

Keywords: Tax Transparency, International Taxation Issues, OECD BEPS Action Plans, Taxation of Multinational Corporations

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı OECD, BEPS uygulamalarının vergi şeffaflığına sağladığı katkının incelenmesi, uygulama süreci, Türkiye'nin bu uygulamalar karşısında aldığı aksiyonların ve attığı adımların incelenmesidir. Konu ayrıca Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde vergi şeffaflığı açısından değerlendirilecektir.

Tez çalışmam boyunca benden ilgisini esirgemeyen, desteğini her zaman hissettiren değerlendirmeleriyle yoluma ışık tutan tez danışmanım, kıymetli hocam Prof. Dr. Onur EROĞLU'na teşekkürü borç bilirim. Her görüşmemizde çalışmamın sancılı bir gelişim dönemine girerek evrildiği ve daha nitelikli hale geldiği, kıymetli fikirlerini cömertçe paylaşan hocam Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU'ya, tezim boyunca desteğini ve değerlendirmelerini esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR'e, savunma jürisine katılıp değerlendirmelerde bulunan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Mehmet CURAL'a ve Dr. Öğr. Üyesi SEDAT POLAT'a teşekkür ediyorum. Aynı yolda yürüdüğümüz ve bu yolda kendisi olmasaydı çok eksik hissedeceğim canım arkadaşım Araş. Gör. Dr. Seda ÖNER'e desteklerinden dolayı çok teşekkür ediyorum.

Uzun süren doktora sürecimde dünyaya gelen güzel oğullarım Çınar Asaf ve Deniz Ali'den kendilerinden çaldığım zaman ve stresli bir anneyle büyümek zorunda kaldıkları için af diliyorum. Bundan sonraki süreçte telafi edebilmeyi umuyorum. Bu uzun soluklu süreçte yerimi dolduran, sürekli çabalayan, emek harcayan dualarıyla ve fiilen hep yanımda olan canım annem Fitnet DEMİRKIRAN'a, canım babam Cafer DEMİRKIRAN'a ve canım abim Serkan DEMİRKIRAN'a teşekkür ediyorum. Çocuklarımdan çaldığım zamanı telafi etmeye çalışan, desteğini hep yanımda hissettiğim, bana yardımcı değil hayat arkadaşı olan kıymetli eşim Nevzat ADA'ya teşekkür ediyorum. İyi ki varsınız.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **iv**
ABSTRACT ..... **v**
ÖNSÖZ ..... **vi**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiv**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xv**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xvi**
GİRİŞ **1**
1. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER ve VERGİSEL AVANTAJLARI **5**
1.1.Giriş 5
1.2. Kavramsal Olarak Çok Uluslu Şirketler 5
1.3. Çok Uluslu Şirketlerin Bulundukları Ülkeye Etkileri 7
1.4. Çok Uluslu Şirketlerin Vergisel Avantajları 9
1.5. Sonuç ve Değerlendirme 11
2. VERGİ ŞEFFAFLIĞI: LİTERATÜR İNCELEMESİ **13**
2.1. Giriş 13
2.2. Vergi Şeffaflığı Literatürü 13
2.2.1. Kavramsal Olarak Vergi Şeffaflığı 14
2.2.2. Vergi Şeffaflığıyla İlgili Literatür Taraması 16
2.2.2.1. Vergi Şeffaflığının Gerekliliği Yönündeki Uluslararası Çalışmalar 17
2.2.2.2. Vergi Şeffaflığının Maliyet Unsuru ya da Karmaşıklığa Sebebiyet Verdiği Yöndeki Çalışmalar 20
2.2.2.3.Vergi Şeffaflığıyla İlgili Ulusal Alanda Yapılan Çalışmalar 22
2.3. Birbirini Tamamlayan İki Süreç: Mali Şeffaflık-Vergi Şeffaflığı 23
2.3.1. Bazı Hükümetler ve Sivil Toplum Kuruluşları Nezdinde Şeffaflık Süreci 25
2.4. Değerlendirme 29
3. OECD BEPS BÜNYESİNDE VERGİ ŞEFFAFLIĞI SÜRECİNİN İNCELENMESİ **31**
3.1. Giriş 31
3.2. Zararlı Vergi Rekabeti, Yükselen Küresel Bir Sorun (98 Raporu) 32
3.2.1. 98 Raporu Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar 32
3.2.2. Birinci İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2000 Raporu) 34

3.2.3. İkinci İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2001 Raporu) 36
3.2.4. Üçüncü İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2004 Raporu) 37
3.2.5. Dördüncü İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2006 Raporu) 40
3.3. Vergi Konularında Bilgi Değişimine İlişkin Model Anlaşma (Model TIEA) 41
3.3.1. Model Protokolü 42
3.4. Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Projesi (Base Erosion and Profit Shiftinh: BEPS) 44
3.4.1.BEPS Eylem Planında Yer Alan Düzenlemeler 46
3.4.1.1. Eylem 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları 47
3.4.1.1.1.Dijital Ekonomi ve Yeni İş Modelleri 48
3.4.1.1.2. Patent Box Rejimi- Nexus Yaklaşımı-Modifiye Nexus Yaklaşımı 50
3.4.1.1.3. Değer yaratma (Value creation) ve verilerin kullanımı 52
3.4.1.2. Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkisiz Hale Getirilmesi 53
3.4.1.2.1.Vergi Rekabeti ve Hibrit Uyumsuzluklar 54
3.4.1.3. Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Rejimlerinin Güçlendirilmesi 57
3.4.1.3.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı 58
3.4.1.4. Eylem 4: Faiz Ödemelerinin Gider Olarak İndirimi ve Diğer Mali Ödemeler Sonucu Oluşan Matrah Kaybını Sınırlandırma 60
3.4.1.5. Eylem 5: Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesini Dikkate Alarak Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Mücadele Etme 64
3.4.1.6. Eylem 6: ÇVÖA'larının Kötüye Kullanımını Engelleme 69
3.4.1.7. Eylem 7: Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasını Engelleme 71
3.4.1.8. Eylem 8–9-10: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer ile Uyumlu Olmasını Sağlamak: Gayri Maddi Varlıklar-Risk ve Sermaye- Diğer Yüksek Riskli İşler 73
3.4.1.9. Eylem 11: Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına İlişkin Verilerin Toplanması ve Analizi ile Bunları Tespit Etmek İçin Gerekli Yöntemleri Belirleme 75
3.4.1.10. Eylem 12: Mükelleflerin Agresif Vergi Planlaması Stratejilerinin İfşası (Zorunlu İfşa Kuralları) 77
3.4.1.11. Eylem 13: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüklerinin Gözden Geçirilmesi 78

3.4.1.12. Eylem 14: Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümünde Kullanılan Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi....79
3.4.1.13. Eylem 15: Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirme....80
3.5. İki Sütunlu Çözüm (Pillar 1- Pillar 2)....82
3.5.1.Sütun 1 (Pillar One)....83
3.5.2. Sütun II (Pillar Two)....85
3.6. Değerlendirme....87
4. TÜRKİYE'NİN EYLEM PLANLARI KAPSAMINDA ALDIĞI AKSİYONLARIN VERGİ ŞEFFAFLIĞI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ....91
4.1. Giriş....91
4.2. Vergi Sisteminin Dijitalleşmesi ve Türkiye'nin Uyumu....91
4.3. Gelişmeler Karşısında GİB Organizasyon Şemasında Yapılan Değişiklikler....94
4.4. Eylem 1 Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi ve Eylem 7 Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasını Engelleme Konularında Yapılan Düzenlemeler....94
4.4.1. VUK- KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....95
4.4.2. KDV Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....96
4.4.3. Gümrük Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....97
4.4.4. Dijital Hizmet Vergisi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....98
4.5. Eylem 3 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Rejimlerinin Güçlendirilmesi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....99
4.5.1. KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....99
4.6. Eylem 4 Faiz Giderlerinin İndirilmesinin Sınırlandırılması ile İlgili Uygulamalar Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....102
4.6.1. GVK ve KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....102
4.7. Eylem 5 Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesini Dikkate Alarak Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Mücadele Etme....103
4.8. Eylem 7-8-9-10-13 Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Uygulamalar Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....106
4.8.1. KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler....107
4.8.1.1. KVK'nda 2007 yılı 12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı" ile yapılan değişiklikler....108
4.8.1.2. KVK'nda 2016 yılı 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Yapılan Değişiklikler....109

4.8.1.3. KVK'unda 2020 tarih 31050 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar" ile Yapılan Değişiklikler 110
4.8.1.3.1. Genel Rapor (*Master file*) 111
4.8.1.3.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Raporu *(Local File)* 111
4.8.1.3.3. Ülke Bazlı Rapor (Country-by-Country Reporting/CbCR) .. 111
4.8.1.4. 1 Eylül 2020 Tarihli Tebliğ ile Yapılan Düzenlemeler 112
4.9. BEPS Eylem 6-14-15 ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler 113
4.9.1. Eylem 6 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler 116
4.9.2. Eylem 14 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler 117
4.9.3. Eylem 15 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler 118
4.10. Eylem 11 kapsamında BEPS ile ilgili Verilerin Toplanması ve Analiz Edilerek Çözüm için Eylemler Geliştirilmesi 121
4.11. Türk Vergi Hukukunda Vergi Şeffaflığının Sınırı: Vergi Mahremiyeti . 122
4.12. Değerlendirme 127
5. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİK TASARIMI 130
5.1. Giriş 130
5.2. Bilimsel Araştırma Paradigmaları 130
5.2.1. Pozitivist Paradigma 132
5.2.2. Yorumlayıcı (Hermeneutic) Paradigma 133
5.2.3. Eleştirel (Critical) Paradigma 135
5.2.4. Postmodern Paradigma 135
5.3. Araştırma Metodolojileri 136
5.3.1. Nicel Araştırma Metodolojisi 137
5.3.2. Nitel Araştırma Metodolojisi 137
5.3.3. Karma (Yöntem) Araştırma Metodolojisi 138
5.4. Araştırma Metodolojisinin, Deseninin ve Yöntemlerinin Belirlenmesi ... 139
5.4.1. Araştırma Metodolojisinin Belirlenmesi 140
5.4.1.1. Araştırmacının Konumu 141
5.4.1.2. Araştırmacının Benimsediği Paradigma 141
5.4.1.3. Araştırma Metodolojisi Tercihi 142
5.4.1.3.1.Hukuk Metodolojisi 142
5.4.1.3.1.1. Doktrinel Araştırma Metodolojisi 144
5.4.1.3.1.2. Doktrinel Olmayan-Ampirik Araştırma Metodolojisi 147
5.4.1.3.1.2.1.Niceliksel Ampirik Metodoloji 149

5.4.1.3.1.2.2. Niteliksel Ampirik Metodoloji 150
5.4.1.3.1.3.Karşılaştırmalı Araştırma Metodolojisi 150
5.4.1.4. Araştırma Metodolojisinin Araştırmaya Potansiyel Katkıları ve Araştırma Metodolojisinin Belirlenmesi 150
5.5. Değerlendirme 152
6. DANIŞTAY'DA GÖRÜLEN ÖRNEK VERGİ DAVALARININ OECD EYLEM PLANLARINDA BAHSİ GEÇEN ULUSLARARASI VERGİ SORUNLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ ŞEFFAFLIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 154
6.1. Giriş 154
6.2. Örtülü Kazanç ile İlgili Örnek Vergi Davalarının İncelenmesi 156
6.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımıyla İlgili Vergi Davaları 157
6.2.1.1. Kazancın Sipariş Avansı Olarak Değerlendirilmesi 157
6.2.1.2. Kazancın Şirket İşlerinde Kullanılması 159
6.2.1.3. İlişkili Kişi Tespiti 163
6.2.1.4. Adatlandırılmama Gerekçesi 165
6.2.2. Serbest Bölgede Bulunan İlişkili Kişiye Emsaline Göre Düşük Bedelle Mal Satma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunmayla İlgili Vergi Davaları 169
6.2.2.1. Giderlerin Serbest Bölge İşletmesi Aracılığıyla Yapılabilmesi ... 169
6.2.2.2. Serbest Bölgelerdeki İlişkili Kişilere Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulması 171
6.2.2.3. Serbest Bölgeleye Satışların Emsallere Uygunluğu Gerekçesi ... 174
6.2.2.4. Serbest Bölgedeki Bağlı Ortaklıktan İthalat Yapılması 175
6.2.3. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi 179
6.2.3.1. Genel Değerlendirme 179
6.2.3.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme 181
6.2.3.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme 185
6.2.3.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme 187
6.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıyla İlgili Vergi Davalarının İncelenmesi 191
6.3.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıyla İlgili Örnek Davalar . 192
6.3.1.1. Dar Mükellef Kurumun Gelirin Ticari Kazanç Sayılması 192
6.3.1.2. Mukim Şirketin Vergilendirilmesi 195
6.3.1.3. İş Yeri Tanımı Kapsamı 197
6.3.1.4. Gayri Maddi Hak Bedelleri 200
6.3.1.5. Mukim Şirketin Vergilendirilmesi 203

6.3.2. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi 207
6.3.2.1. Genel Değerlendirme 207
6.3.2.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme 208
6.3.2.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme 211
6.3.2.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme 212
6.4. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri ile Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davalarının Değerlendirilmesi 216
6.4.1. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri ve Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davalar 217
6.4.1.1. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Kapsamında Elde Edilen Faiz Gelirinin Temerrüt Faizi Olarak Değerlendirilmesi 217
6.4.1.2. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Kapsamında Elde Edilen Faiz Gelirinin Menkul Sermaye İradı Olarak Vergilendirilmesi 218
6.4.1.3. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri ve Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi 221
6.4.1.4. Dar Mükellefiyet-Tam Mükellefiyet Ayrımının Tayini ve Off Shore Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi 225
6.4.1.5. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Yapan Dar Mükellef Bankanın Türkiye'den Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi 227
6.4.2. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi 233
6.4.2.1. Genel Değerlendirme 233
6.4.2.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme 234
6.4.2.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme 236
6.4.2.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme 237
6.5. Zarar Telafi Fonuna Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davalarının İncelenmesi 240
6.5.1. Zarar Telafi Fonuna Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davaları 242
6.5.1.1. Zarar Telafi Fonuna Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesi 242
6.5.1.2. Zarar Telafi Fonu Adı Altında Gönderilen Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesi 245
6.5.1.3. Yurt Dışında Bulunan Ortaklar Tarafından Gönderilen Paraların Kurum Kazancına İlave Edilmesi 248
6.5.1.4. Zarar Telafi Fonu Adı Altında Gelen Paraların Hizmet Karşılı Sayılması 249
6.5.2. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi 255
6.5.2.1. Genel Değerlendirme 255
6.5.2.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme 256

6.5.2.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme 258
6.5.2.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme.....259
6.6. Değerlendirme.....262
SONUÇ..... 264
KAYNAKÇA 273
ÖZ GEÇMİŞ..... ...296

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1: BEPS Eylem Planlarının Kapsamı 89

Tablo 4.1: BEPS Eylem 5 Raporuna Göre Türkiye'nin Durumu 104

Tablo 4.2: Türkiye'de Şeffaflık Kapsamında Yapılan Düzenlemeler 127

Tablo 6.1: Transfer Fiyatlandırmasıyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Kararlar 156

Tablo 6.2: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Seçilen Davalar 168

Tablo 6.3: Serbest Bölgedeki İlişkili Kişilere Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulması Hakkındaki 178

Tablo 6.4: Örtülü Kazanç Dağıtımı Konulu Davaların Değerlendirilmesi..... .190

Tablo 6.5: ÇVÖA ile İlgili Davalar 191

Tablo 6.6: ÇVÖA ile ilgili Davaların Özeti..... ..206

Tablo 6.7: ÇVÖA ile İlgili Davaların Değerlendirilmesi 215

Tablo 6.8: Kıyı Bankacılığı (Off Shore Bankacılık) ile İlgili Davalar 216

Tablo 6.9: Kıyı Bankacılığı (Off Shore Bankacılık) Davalarının Özeti 231

Tablo 6.10: Kıyı Bankacılığı (Off Shore bankacılık) ile İlgili Yapılan Değerlendirmeler 240

Tablo 6.11: Zarar Telafi Fonu ile İlgili Davalar 241

Tablo 6.12: Zarar Telafi Fonu ile İlgili Davaların Özeti 254

Tablo 6.13: Zarar Telafi Fonu ile İlgili İncelenen Vergi Davalarının Değerlendirilmesi..... 261

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 5.1.Araştırmacının benimsediği paradigma, araştırma metodolojisi ve yöntemi. 153

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
APA	: Advance Pricing Agreements-Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA)
BEPS	: Base Erosion Profit Shifting -Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı
BTRANS	: Bilgi Transfer Sistemi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
CbCR	: County-by-Country Reporting-Ülke Bazlı Raporlama
CbCR MCAA	: Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports-Ülke Bazlı Raporlamaların Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması
CRS	: Common Reporting Standard Ortak Raporlama Standardı
CRS MCAA	: Multilateral Competent Authority Agreement on the Common Reporting Standard-Ortak Raporlama Standardına İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DYSY	: Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları- Direct Foreign Investment-DFI
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ILO	: International Labour Organization-Uluslararası Çalışma Örgütü
KAU	: Karşılıklı Anlaşma Usulü (Mutual Agreement Procedure/MAP)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEYKK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı
KKTC	: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu

MAP APA	: Mutual Agreement Procedure on Advance Pricing Agreement Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Karşılıklı Anlaşma Usullerine Uygun Olması
MCAA	: Multilateral Competent Authority Agreement Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması
MLI	: Multilateral Instrument-Çok Taraflı Sözleşme
MSİ	: Menkul Sermaye İradı
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü)
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UNCTAD	: United Nations Conference on Trade and Development-Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
Vd.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Çok uluslu şirketlerin organizasyon yapıları gereği birden fazla ülkede iştiraklerinin olması, bu iştirakler arasında kârı kolaylıkla transfer edebilmeleri, teknolojinin artmasıyla yaygınlaşan dijital ticaretin genişleyen hacmini vergi mevzuatlarının karşılayamaması, ülkeleri ortak uyumla ÇUŞ'ları vergilendirmeye yönlendirmektedir. Bu uluslararası uyum kapsamında ortak hareketin öncüsü olarak koordinasyonu üstlenen OECD, BEPS eylem raporlarıyla vergi şeffaflığı açısından yeni standartlar, prosedürler, uygulamalar sunarak ÇUŞ'ların gelirlerini vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Ancak uygulamalar yumuşak normlarla ilerlediği ve direk iç mevzuatı etkileyemediği için vergi idareleri üzerinde bir baskı yaratmakta ve bu baskınında yargıya yansımasıyla kaotik bir ortam oluşturmaktadır. Bu çalışma bu kaotik ortamda Türkiye'nin aldığı aksiyonları ve dava süreçlerini incelemektedir.

Bu çalışmanın amacı OECD, BEPS uygulamalarının vergi şeffaflığına sağladığı katkının incelenmesi, uygulama süreci, Türkiye'nin bu uygulamalar karşısında aldığı aksiyonların ve attığı adımların incelenmesidir. Konu ayrıca Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde vergi şeffaflığı açısından değerlendirilecektir.

Küreselleşmeyle birlikte sermaye hareketlerinin hızlanması ve yoğunlaşması, şirketlerin iç pazarlardan dış pazarlara yönelmesi, yabancı ülkelerde şube açma veya merkezi yurtdışına taşıma durumunun kolaylaşması çok uluslu şirketler açısından önemli avantajlar gündeme getirmiştir. Pazarın büyüklüğüyle, devletler yatırım için cazip hale gelmek ve sermayeyi çekmek için çeşitli girişimlerde bulunmaya çalışmışlar ve maliyet unsuru olarak görülen vergi yükünü aşağı çekerek vergi sistemlerinde mükellef lehine düzenlemelere yer vermişlerdir. Bu düzenlemeler uluslararası alanda vergi uyumsuzluklarını ve zararlı vergi rekabetini beraberinde getirmiştir. Bu düzenlemeler devletlerin vergi tabanlarının aşınmasına ve vergi geliri kayıplarına neden olmaktadırlar. Dolayısıyla önemli bir sorun teşkil etmekte ve mücadele edilmesi gereken bir alan olarak görülmektedir.

Çok uluslu şirketlerin kamuoyu üzerinde algı yaratan ilişkileri başta ABD olmak üzere birçok ülkede vergi yüklerini düşürmeye yönelik faaliyetleri dikkat çekmektedir. Apple, Microsoft, Amazon, eBay, Pepsi, Ikea, Google, Starbucks gibi şirketler, vergiye tabi kârlarını yüksek seviyelerden yeniden konumlandırmak için yapay uluslararası yapıları kullanmış ve yurtdışındaki kârları üzerinden %5'ten daha az vergi ödemiştir. Bunun yanında çok sayıda vergi skandalının gizli vergi belgeleriyle ortaya çıkması, kamuoyundaki tartışmaları daha da artırmıştır: Avrupa Parlamento Araştırma Servisi (EPRS) tarafından yapılan iki bağımsız çalışma, AB üye devletlerinin kurumlar vergisinden kaçınma nedeniyle 50 ila 190 milyar Euro yıllık gelir kaybettiğini tahmin etmektedir. Burada şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili sorunun yanında dikkat edilmesi gereken nokta tahminlerin bant genişliğidir. Bu bant genişliği sorunun boyutu ve ciddiyeti hakkında büyük bir belirsizlik olduğunu göstermektedir. Tüm bu açıklamalar çalışmanın hazırlanması ve araştırma konusunun seçiminde etkili olmuştur.

Vergi şeffaflığına ilişkin uluslararası alanda çok sayıda çalışma yapılmasına rağmen ulusal alanda sınırlı sayıda çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda ise vergi şeffaflığı konusunun daha kapsamlı ele alınması ve ulusal vergi hukukunun en önemli araştırma konularından biri olarak görüldüğü ifade edilmiştir (Başaran ve Canyaş, 2013:18). Ulusal alanda yapılan çalışmaların azlığı, konuyla ilgili boşluk ve Türkiye'nin hem vergi şeffaflığı sürecindeki yerinin ortaya konulması hem de konunun mahkeme kararlarıyla desteklenmesi çalışmayı diğer çalışmalardan ayıracaktır.

Bu bağlamda araştırma soruları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

AS1: Vergi şeffaflığının OECD BEPS eylem planları çerçevesinde Türk vergi yargısında bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi

AS2: Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde nasıl değerlendirildiğinin incelenmesi.

AS3: OECD BEPS uygulamalarının vergi şeffaflığına nasıl katkı sağlayacağının incelenmesi.

Yukarıda belirtilen çalışma sorularını en iyi yanıtlayacak yöntemin nitel araştırma yöntemi olduğuna karar verilmiştir. Çalışma vergi şeffaflığı konusuyla ilgili anlamlı ve zengin bilgiye ulaşabilmek amacıyla nitel araştırma çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmada vergi şeffaflığıyla ilgili oluşturulacak zemin için doküman analizi yöntemi seçilirken son bölümde incelenecek mahkeme kararları için hukuk metodolojisinden yararlanarak dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılacaktır. Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili mahkeme kararları incelenmesi ve vergi şeffaflığı çerçevesinde değerlendirilmesi sırasında mahkeme belgelerinin metinlerinden bilgi çıkarmayı, ardından metni yorumlamayı ve kategoriler halinde düzenlemeyi ve bu bilgileri kalıpları belirlemek için kullanmayı içeren niteliksel ampirik metodoloji kullanılmıştır. Kararlar seçilip özetlendikten sonra öncelikle davaların genel seyrini ortaya çıkarmak için genel değerlendirme, davalarda gerekçelendirilen kanunları ortaya çıkarmak için Türk hukuku açısından değerlendirme, konunun anayasaya uygunluğunu ortaya çıkarmak için anayasal ilkeler açısında değerlendirme ve son olarak OECD bakış açısına göre değerlendirme yapılmıştır.

Hukuk metodoloji kapsamında yapılacak dava analizi (case analysis) bölümünde danıştay kararları incelenirken vergi mahkemesi kararları, BİM kararları, istinafa giden davalar incelenmemiştir. Danıştayın dava görme usulünün bir parçası olan davaları sunma kısmında verilen ilk mahkeme özeti sunulmuştur. Bu durum araştırmanın sınırlılıkları olarak belirlenmektedir.

Tez araştırması altı ana bölümden oluşmaktadır. Bölümlerin içerikleri aşağıda sunulmaktadır:

Birinci bölümde vergi şeffaflığı konusunun ana aktörü çok uluslu şirketlerin özellikleri, üstünlükleri, bulundukları ülkeye etkileri ve vergisel avantajları incelenecektir.

İkinci bölümde vergi şeffaflığıyla ilgili ulusal ve uluslararası literatür incelenecektir. Vergi şeffaflığının ele alınış biçimleri ve konuyla ilgili genel eğilim ortaya koyulmaktadır. Bunun yanında mali şeffaflıktan vergi şeffaflığına geçiş süreci aktarılacak, bazı hükümetler ve Sivil Toplum Kuruluşları nezdinde şeffaflık süreci değerlendirilecektir.

Üçüncü bölümde vergi şeffaflığı konusu 98 Raporundan başlayarak OECD'nin BEPS eylem çalışmaları kapsamında detaylıca incelenecektir. Her bir eylem planı ayrı ayrı değerlendirilerek, bağlantılı oldukları konular literatürle ilişkilendirilerek detaylıca incelenecektir.

Dördüncü bölümde Türkiye'nin her bir eylem planı karşısında aldığı aksiyonlar ve yaptığı düzenlemelere yer verilecektir. Bu bölümde vergi sisteminin dijitalleşmesi, vergi şeffaflığına uyum kapsamında GİB örgüt şemasında yapılan düzenlemeler ve her bir eylem planı için mevzuatta yapılan değişiklikler, uygulama değişiklikleri sunulacaktır.

Beşinci bölümde çalışmanın metodolojik tasarımı sunulmaktadır. Araştırmanın metodolojik tercihleri açıklanmaktadır.

Altıncı ve son bölümde Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde vergi şeffaflığı açısından değerlendirilecektir.

1. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER ve VERGİSEL AVANTAJLARI

1.1.Giriş

Küreselleşmeyle birlikte pazarların evrenselleşmesi, sermayenin serbestleşmesi uluslararası mal ve sermaye hareketlerini yoğunlaştırmıştır. Dolayısıyla şirketler finansman gereksinimi sonucu iç pazarlardan dış pazarlara yönelmiş ve çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ'ların) sayısı gün geçtikçe artmıştır. Bu gelişmelerle uluslararası ekonomik ilişkilerin işleyişindeki küresel dinamiklerin başrolünde olan ÇUŞ'ların, bu süreci hızlandırdığı ve halen etkilerini sürdürdüğü görülmektedir. ÇUŞ'lar yapıları ve işleyişleri bakımdan bulundukları ülkeyi ekonomik ve sosyal yönden etkilenmektedirler. Ekonomik yönden etkinin önemli alt başlıklarından biri de vergidir. ÇUŞ'lar birden fazla ülkede bulunan iştirakleri sayesinde farklı vergi kanunlarıyla karşılaşmakta, bu kanunlardaki boşluklardan, uyumsuzluklardan ya da çatışmalardan faydalanarak durumu kendi lehlerine çevirmektedirler. Bu durum ÇUŞ'ların vergi matrahlarının azalmasına, karın vergi cennetlerine aktarılmasına sebep olmaktadır. Dolaysıyla devletler vergi kaybına uğrarken aynı zamanda vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinden uzaklaşılmaktadır. Bu durum ise mücadele edilecek bir alan olarak görülmektedir. Devletler ve ulus üstü yapılar özellikle OECD, birden çok alanda yapılan bu mücadeleyi *vergi şeffaflığı* kapsamında bir araya getirmiştir.

Bu bölüm, dört kısımdan oluşmaktadır. Takip eden kısımda ÇUŞ kavramının tanımları, ÇUŞ'ların bulundukları ülkeye etkileri, sahip oldukları vergisel avantajlar ve değerlendirme yer almaktadır.

1.2. Kavramsal Olarak Çok Uluslu Şirketler

ÇUŞ kavramı, gelişen teknolojiyle beraber ekonomik ve sosyal gelişmelere paralel olarak işletmelerin faaliyet boyutlarında ve yapılarında değişmelerin ortaya çıkmasıyla üzerinde yoğun tartışmalar yapılan bir kavram haline gelmiştir. ÇUŞ, farklı ulusal bağlı kuruluş ve merkez büroları kapsayan, farklı hedefleri olan şirketlerin coğrafik olarak dağıldığı bir gruptan oluşan şirkettir (Ghoshal, 1990, s. 603).

ÇUŞ terimini ilk kez 1958 yılında Maurice Bye tarafından kullanılmıştır. Ardından ABD'li yönetici David Lilienthal 1960 yılında tanımı genişletmiştir.

Lilienthal; “çok uluslu ortaklıkları merkezi bir ülkede bulunan aynı zamanda başka ülkelerin kanun, örf ve adetlerine uyarak çalışan ortaklıklar” olarak tanımlamıştır (Jones, 2005, s. 9). Çok uluslu şirketler için farklı bakış açılarındaki tanımlar şu şekilde sıralanabilir:

- ÇUŞ’ler ulusal sınırları dışında yürütülen her türlü şirket faaliyetlerini kapsar (Ajami, 2006, s. 4).
- Sermaye hareketleri açısından bakıldığında doğrudan yabancı sermaye yatırımlar (DYSY-Direct Foreign Investment-DFI) adı verilen yatırım türüyle yabancı ülkede fiziki sermayesi olan ve bunu işleten şirketlere, ÇUŞ adı verilmektedir (Ecevit, 2008, s. 41)
- Çok uluslu şirketler için Birleşmiş Milletlerin Sosyal ve Ekonomik Olaylar Departmanı’nın yaptığı tanıma göre ise "*İki ya da daha çok ülkede varlıkları, fabrikaları, madenleri, satış ofislerini... v.b kontrol eden bütün girişimlerdir*" (Gill & Law, 1988, s. 191) şeklinde ifade edilmiştir.

Tanımlar farklı farklı da olsa ÇUŞ' ların ortak özellikleri; birden fazla ülkede var olmaları, merkezi denetim, şirket bölümleri için birbirine eşgüdümlü tek bir politika izlenmesi, çeşitli ülkelerdeki yavru şirketlerin işlevlerini kontrol eden teşebbüsler olması şeklinde özetlenebilir. Bu özelliklere göre "ÇUŞ’un genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, işlevlerini bir veya birden fazla ülkede kendi tarafından koordine edilen şubeler, yavru şirketler veya bağlı şirketler aracılığıyla ve genel merkez tarafından kararlaştırılan bir işletme politikasına uygun olarak yürüten büyük işletmelerdir. Bu işletmelerin yatırım, üretim, araştırma işlevi ve personel politikası ile ilgili stratejik kararları ana merkezin bulunduğu genel merkezde alınmaktadır" (Kutal & Büyükuslu, 1996, s. 29-35).

ÇUŞ’ların organizasyon yapıları bünyelerinde tek boyutlu şirketlere göre farklılıklar barındırmaktadır. “ÇUŞ’lar ana şirket (Parent Company) ve bağlı şirketlerden (Foreign Affiliates) oluşurlar. Ana şirket bağlı şirketlerin yönetimini denetler, dış ülkelerdeki bağlı şirketler ise buna karşılık olarak elde ettikleri kazançları ana şirket merkez bünyesine transfer ederler” (Seyidoğlu, 2009, s. 622). Bağlı şirketlerdeki çalışanlar ve yöneticiler koordinasyon mekanizması sistematiği içerisinde hareket ederken ÇUŞ dinamikleri üretim, pazarlama,

strateji, know-how, finansman, sürdürülebilirlik ve AR-GE departmanlarının oluşturduğu entegre bir yapıya bürünür (Arıkan, 2006, s. 6).

Şirket ulusal sınırların dışına çıkıldığında, fabrikalar kurarak ve kaynak tahsis ederek üretimlerini gerçekleştirir. ÇUŞ olabilmenin koşulları arasında farklı yaklaşımlar baz alınmaktadır. Kimileri tarafından üretim birimleri baz alınırken, kimileri tarafından satış, personel ve kâr miktarlarının ne kadarının ulusal sınırların dışında yer aldığı baz alınmaktadır.

UNCTAD tarafından ÇUŞ'ların tanımı için belirli oranları da içeren bazı kriterler belirlemiştir. Bu kriterler; "şirketin diğer ülkelerde sahip olduğu varlıkların toplam varlıklara oranı; bağlı şirketlerin gerçekleştirdiği satışların toplam satışlara oranı ve diğer ülkelerde sağlanan istihdamın toplam istihdama oranıdır. Bu kriterlere göre; toplam satışlarının, varlıklarının ve işgücünün en az %20'si ana ülke dışında başka ülkelerde olan şirketler ÇUŞ olarak kabul edilmektedirler" (UNCTAD, 2002, s. 95).

Bunun yanında ÇUŞ'ların diğer firmalardan ayıran bazı özellikleri vardır; bunlar personel sayıları ve cirolarıdır. Bir ÇUŞ olarak değerlendirilebilmesi ile Fortune Global 500 gibi kurumların yapmış olduğu listelere girebilmeleri gerekmektedir. ÇUŞ'larda bulunan *"firmalara özgü olan fikri sınai mülkiyet haklarının, teknolojik üstünlük, yönetim ve organizasyonları, ticari marka, dağıtım kanalı, finans ve bilgi kaynaklarına erişimlerdeki üstünlük, şirketin ölçek büyüklüğünden elde edilen ucuz girdilerin temini ve ölçek ekonomilerinden faydalanabilme imkânları çok uluslu şirketleri ev sahibi olan ülke işletmeleri"* karşısında üstün kılar (Göver, 2005, s. 5).

1.3. Çok Uluslu Şirketlerin Bulundukları Ülkeye Etkileri

ÇUŞ'ların uluslararası konumu küresel ekonominin yapı taşlarını etkilerken, yine uluslararası arenada izlemiş olduğu politikalarla ticareti, yatırımların nicel ve niteliksel durumunu belirlemede etkin rol oynamaktadırlar. ÇUŞ'ların, teknolojilerini hangi ülkelere götürüleceği, dünya üzerinde hangi bölge veya ülkelere yatırımda bulunulacağı, yeni üretim tesislerinin nerelere inşa edileceği, rekabet gücünün sürdürülebilirliğini belirleyen unsur haline gelmiştir (Aktan & Vural, 2006, s. 5-6). Gerçekten ÇUŞ'ların uluslararası ekonomi içindeki payı,

gelişmeleri çok parlak olarak nitelenen birçok devleti geride bırakacak büyüklüğe ulaşmıştır. Görülebilir bir gelecekte yabancı şirket yatırımlarının devam edeceği ve üretimin çok uluslu hale dönüşmesinin dünya ekonomisinin yapısal bir karakteri hale geleceği açıktır (Aydemir & Kaya, 2007, s. 277).

Günümüzün küresel ekonomisinde "ÇUŞ'ların dünyada faaliyet gösterdikleri geniş ekonomik ağları, üstün teknolojik altyapıları, büyük sermaye yapıları sayesinde özellikle başta gelişmekte olan ülkeler olmak üzere faaliyette bulundukları ülkelerdeki üretim şekli ve hacmi gibi ekonomi politikalarını kendi isteklerine göre yönlendirebilmektedirler. ÇUŞ'lar sahibi oldukları teknolojileri diğer şirketlerle paylaşarak veya paylaşmayarak farklı stratejiler izleyebilir, kendi ülkelerindeki ya da diğer ülkelerdeki şirketlerle ortaklık kurabilir veya rakip gördüğü şirketi satın alarak piyasadan çıkarma gücüne sahip olabilir. Üretim maliyetlerini düşürebilmek ve kârlarını arttırabilmek için dünyanın her yerine üretim sistemlerini taşıyabilen ÇUŞ'lar, uluslararası alanda ekonomik ve siyasi yapılar üzerinde de etki oluşturabilme gücüne sahip aktörlerdir" (Yıldırım, 2019, s. 20).

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) tarafından ÇUŞ'lar ve Sosyal Politika ile İlgili İlkeler Üçlü Bildirgesi (Tripartite Declaration: Multinational Enterprises and Social Policy Declaration) kabul edilmiş ve ÇUŞ'ların etkisi ile ilgili şunlara yer verilmiştir.

"Çokuluslu şirketler, birçok ülkenin ekonomisinde ve uluslararası ekonomik ilişkilerde önemli bir rol oynamaktadır. Bu konu gerek hükümetlerin gerekse işçi ve işveren kuruluşlarının giderek daha çok ilgisini çekmektedir. Bu tür girişimler doğrudan uluslararası yatırımlar ve diğer yollardan, sermayenin, teknolojinin ve emeğin daha etkin kullanımına katkıda bulunarak gerek geldikleri gerekse gittikleri ülkelere önemli yararlar sağlayabilirler. Hükümetlerin izledikleri kalkınma politikaları açısından bakıldığında bu şirketler ayrıca ekonomik ve sosyal refaha, yaşam standartlarının yükseltilmesine, temel gereksinimlerin karşılanmasına, doğrudan ya da dolaylı biçimde istihdam olanakları yaratılmasına, sendikalaşma özgürlüğü dâhil olmak üzere temel insan haklarının gerçekleşmesine tüm dünyada katkıda bulunabilirler. Buna karşılık, çokuluslu şirketlerin etkinliklerini kendi ulusal çerçevelerinin ötesinde örgütleyebilme

alanında sağladıkları ilerleme, tek elde biriken ekonomik gücün istismar edilmesine, ilgili ülkelerdeki ulusal politikalarla ters düşülmesine de yol açabilir ve bu şirketlerin karmaşık yapılanmalarını, işlemlerini ve politikalarını anlamadaki güçlük zaman zaman ana ülkede, gidilen ülkede ya da her ikisinde birden sorunlara yol açabilir." (ILO, 1993, s. 1)

Görüldüğü üzere ÇUŞ'lar yatırım yapılan ve yatırım yapan ülke açısından çok kritik etkilere sahiptirler. Bu etkilerle ilgili bir kısım yorumcu "ÇUŞ'ların yatırımlarının sermaye akışı sağlaması, teknoloji ve yeni iş alanları fırsatları doğurması nedenleriyle yararlı bir kaynak olarak düşünmektedir". Ancak farklı düşünen bir kısım yorumcular ise "çok uluslaşma faaliyetlerinin yerel firmalara zarar verdiği, ekonomik istikrarsızlığı tetiklediği ve yerel hükümetlere zarar verdiği" düşüncesindelerdir (Navaretti & Venables, 2006, s. 17).

ÇUŞ'ların bulundukları ülkeye ve ekonomiye olan katkılarıyla piyasaların rekabeti artmakta, böylelikle tekelci yapı azaltmaktadır. Yatırım alan ülke kaynaklarının verimliliğinin de arttığı ifade edilmektedir (Caves, 1974, s. 176). Ek olarak ÇUŞ'ların yatırım yapılan ülkeye sermaye birikimi sağlama, fiziksel ve yönetsel teknoloji transfer etme, istihdam sağlama, pazarlama ve uluslararası ilişkilerde pozitif etkide bulunma gibi birçok yarar sağlamaktadırlar.

1.4. Çok Uluslu Şirketlerin Vergisel Avantajları

UNCTAD, ÇUŞ'ların ev sahibi işletmeleri ve onların iştiraklerini içeren işletmeler bütünü olduğu ve ev sahibi işletme için; kendi ülkesi dışındaki bir işletmenin aktiflerini kontrol etme yetkisine sahip işletme tanımını kullanmıştır. Bu tanım, "ÇUŞ'ların faaliyetlerinin belli bir hareket serbestisi içinde gerçekleştirildiğinin altını çizmektedir. ÇUŞ'lar faaliyette bulundukları ülkelerde oluşturdukları genellikle esnek ağ yapıları ile özellikle vergi, yatırım ve gelirlerini o ülke dışına kaydırabilme, yeni yatırımlar için yer belirleme gibi konularda kendilerine avantaj sağlamaktadırlar" (Ecevit, 2008, s. 40).

ÇUŞ'ların birden fazla ülkede varlıklarını sürdürmeleri, her bir ülkenin vergi mevzuatının farklı olması, mevzuatlarda bulunan boşluklar ve çelişkiler, teknolojinin hızla gelişmesi ve dijital ticaretin yaygınlaşması, vergi cennetleri, bilgi paylaşımının azlığı ÇUŞ'lara vergisel avantajlar sunmaktadır.

ÇUŞ'lar, vergi yüklerini en aza indirmek için ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uluslararası farklılıklardan yararlanarak karlarını yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerden, düşük vergi oranı uygulayan ülkelere kaydırmaktadırlar. Kar kaydırma seçeneklerinde biri, iştirakler arasında satılan mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasıdır. Yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde yer alan ana ya da bağlı işletmeler tarafından satılan mal ve hizmetlerin fiyatlarını düşük, satın aldıkları mal ve hizmetlerin fiyatlarını ise yüksek tutularak gelir transfer edilebilmektedir (Gravelle, 2015, s. 12). Transfer fiyatlandırması yoluyla mal ve hizmet fiyatlarını şirket çıkarlarına göre yapılandırmanın yanı sıra, zararlı bağlı ortaklıkların yüksek bedelle satın alınması (şirket konsolidasyonları) gibi şekillerde de ortaya çıkmaktadır. Teşvik ve indirimlerin yüksek olduğu ülkelerde vergi avantajlarından yararlanabilmek için karın yüksek çıkması amacıyla, merkez giderlerinin bu ülkelerdeki bağlı şirketlere yansıtılmaması veya düşük tutarlı yansıtılması şeklinde de olabilmektedir. Yine benzer şekilde, patent, know-how, marka hakkı vb. hakların fiyatları şirket çıkarlarına göre ayarlanarak vergi avantajları oluşturulabilmektedir (Aktaş, 2003, s. 85). Diğer kar aktarım seçenekleri ise; stratejik olarak gayri maddi varlıkların düşük vergili ülkelerde tutulması, iç ve dış borçların yüksek vergili ülkelerde toplanması olarak sıralanabilir (Johansson vd., 2016, s. 7).

ÇUŞ'lar vergi sistemleri arasındaki uyuşmazlıkları kullanarak çifte vergilememe ya da çifte indirim gibi uygulamalardan faydalanmaktadırlar. İki ya da daha çok ülkenin çifte vergilendirmenin önüne geçmek için yapığı anlaşmalarda bazı maddelerin düzenlenmemesi, eksik düzenlenmesi, boşluk olması veya yoruma açık konular olması durumunda şirket bu alanı fark edip iki ülkede de vergilendirilmeyebilir ya da aynı kazanç üzerinden iki kez vergi indiriminden yararlanabilir. Ayrıca belirli faaliyetler için ulusal firmalardan daha çok tercihli vergi uygulaması sunan firmaları kullanabilirler (Johansson vd., 2016: 7).

Teknolojinin gelişmesiyle E-ticaret yapan ÇUŞ'ların off-shore bankaları kullanımı artmıştır. Bu tür bankacılık faaliyetleri daha çok vergi cenneti olarak adlandırılan yerlerden yürütülmektedir. Kişilerin kendi ülkelerindeki banka şubeleri ile çalışmak yerine vergisel avantajları olan Off-Shore bankacılığı yapan

bankaları tercih etmeleri gelir vergisi, kurumlar vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) yönünden yeni sorunların doğmasına ve vergi kaybına neden olmaktadır. E-ticaret, transfer fiyatlandırmasının da daha hızlı ve kolay uygulanmasına yardımcı olmakta ve ÇUŞ'lara büyük vergisel avantajlar sunmaktadır.

ÇUŞ'ların vergi ödememek ya da az vergi ödemek için yaptığı tüm bu vergi planlaması faaliyetleri devlet gelirlerini azaltmakta ve ekonomik verimlilik sorunlarını artırmaktadır.

1.5. Sonuç ve Değerlendirme

ÇUŞ'ların şirket yapıları gereği birçok ülkede iştiraklerinin olması çeşitli vergisel avantajları beraberinde getirmektedir. Bunlar;

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki boşluklardan ya da uyumsuzluklardan yararlanarak iki ülkede de vergi ödememeleri,
- Çifte indirimden yararlanmaları,
- Neredeyse hiç vergi alınmayan vergi cennetlerinde oluşturdukları tabela şirketlerden yüksek tutarlar karşılığında danışmanlık, reklam, know-how gibi hizmetler alarak kârı kaydırmaları ve matrahı aşındırmaları,
- Off-Shore bankaları kullanarak vergi ödememeleri,
- Tercihli vergi uygulaması kullanan firmaları rahatlıkla seçebilmeleri,
- İç ve dış borçların yüksek vergili ülkelerde toplanarak karı azaltmaları,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla uluslararası farklılıklardan yararlanarak karlarını yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerden, düşük vergi oranı uygulayan ülkelere kaydırmaları,
- Bilgi paylaşımında bulunmayı kabul etmeyen ya da geciktiren ülkeler sebebiyle hangi ülkede ne kâr ettiklerinin tam olarak bilinmemesi gibi pek çok vergi avantajına sahiptir.

ÇUŞ'ların elde ettiği vergisel avantajlar için transfer fiyatlandırması kapsamında emsallere uygunluk ilkesi, çifte vergilendirmeyi önleme

anlaşmalarının uyumlaştırılması, bilgi paylaşımı, vergi cennetleriyle mücadele kapsamında kara listelerin yayınlanması, asgari küresel vergi oranı gibi birçok yoldan vergi idareleri lehine olacak şekilde uluslararası önlemler alınmakta ve düzenlemeler yapılmaktadır. OECD ise tüm bu yöntemleri vergi şeffaflığı şemsiyesi altına toplayarak ülkelere asgari standartlar sunmakta, iç mevzuatı uyumlaştırmak için yaptığı önerileri raporlar hallinde sunarak, çeşitli formlar ve zaman çizelgeleriyle destek olmaya çalışmaktadır. Bu vergisel avantajlar vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kapsamında değerlendirilebilmektedir. Azalan vergi gelirlerinin ülkelerin bütçelerinde açıklara neden olması ve bu durumun adalet, eşitlik gibi ilkelere zıt düşmesi nedeniyle uluslararası bir uyumla bu avantajların önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

2. VERGİ ŞEFFAFLIĞI: LİTERATÜR İNCELEMESİ

2.1. Giriş

Vergi şeffaflığı, son yıllarda devletlerin, vergi idarelerinin, STK'ların ve ulus üstü kurumların özellikle OECD'nin konuya odaklanmasıyla son derece popüler hale gelmiştir. Vergi şeffaflığı literatürü, OECD BEPS eylem planlarının yayınlamasıyla artan bir ilgiyle gelişmeye başlamıştır.

Tez araştırmasının bu bölümünde vergi şeffaflığına ilişkin literatürün sunulması amaçlanmıştır. Literatür incelemesinde konuyla ilgili ulusal ve uluslararası bilimsel makaleler, akademik yayınlar, tez araştırmaları, kurum raporlarından yararlanılmıştır.

İlk olarak vergi şeffaflığı kavramının tanımları, sonrasında ise vergi şeffaflığı literatürü verilmektedir. Uluslararası vergi şeffaflığı literatürü, vergi şeffaflığının gerekliliği yönündeki çalışmalar ve vergi şeffaflığının maliyet unsuru ve karmaşıklığa sebebiyet verdiği çalışmalar olarak ayrılmıştır. Her bir başlık altında çalışmalar tasnif edilerek sunulmuştur. Sonrasında uluslararası literatürden ayrı olarak Türkçe literatüre yer verilmektedir. Ardından "Birbirini Tamamlayan İki Süreç: Mali Şeffaflık-Vergi Şeffaflığı" başlığı altında mali şeffaflıktan vergi şeffaflığına geçiş sürecine yer verilerek bazı devletler ve sivil toplum kuruluşlarının vergi şeffaflığı değerlendirmeleri sunulmuştur. Son olarak literatürde tespit edilen boşluklar verilerek bu tez araştırmasıyla nasıl doldurulacağı bilgisine yer verilmektedir

Bu bölüm vergi şeffaflığı tanımlarını, ulusal ve uluslararası vergi şeffaflığı literatürünü, mali şeffaflıktan vergi şeffaflığına geçiş sürecini ve en son bölüm değerlendirmesini kapsayan yedi kısımdan oluşmaktadır.

2.2. Vergi Şeffaflığı Literatürü

Bu kısımda öncelikle literatürdeki vergi şeffaflığı tanımlarına yer verilmekte, sonrasında vergi şeffaflığına ilişkin uluslararası ve ulusal literatüre yer verilmektedir.

2.2.1. Kavramsal Olarak Vergi Şeffaflığı

Vergilendirme ile ilgili ulusal ve küresel tartışmalarda şeffaflık son yıllarda çok yoğun bir ilgi görmektedir. Vergi cennetlerinde kaçınma ve kaçakçılığıyla mücadele etmek, ÇUŞ'ların ve yüksek gelirli bireylerin vergilendirilmesini sağlamak için şeffaflığa özel bir odaklanma olmuştur. Ancak bu noktada şeffaflığın anlamı ve kullanımlarının mali bağlamda ortaya konulması gerekmektedir. Mali bağlamda şeffaflık hükümetlerin bütçeyle halka şeffaflığı olarak başlamış, ancak sonradan vergi mükelleflerinin (şirketlerin ve bireylerin) hükümetlere, hükümetler arasında ve hatta kamuya şeffaflığı eksenin de yoğunlaşmıştır. Genel olarak şeffaflık, kurum veya kuruluşlar tarafından belirli bir faaliyette sürecin dışında kalanlar için veri paylaşımını, sonuçların erişilebilirliğini, gözetimi, incelemeyi, test etmeyi, kontrol etmeyi ve hesap verebilirliği içermektedir.

Küresel vergi yaptırımı için kilit bir strateji olan vergi şeffaflığı, özel ve kamu kurumları veya kuruluşları tarafından yolsuzluğun ve yetkinin kötüye kullanılmasının sona erdirilmesini amaçlamıştır. Bu amaçlar harcamaları kısıtlayarak veya vergileri azaltarak hükümetlerin mali eylemlerini ve süreçlerini disipline etmek, mali ve diğer piyasaların güçlendirilmesi, katılımcı demokrasiyi inşa etmek, insan haklarını korumak, genel olarak ekonomik kalkınmayı ve iyi yönetimi desteklemek ve çevresel ve diğer küresel politikalara uyumun sağlanması şeklinde sıralanabilir (Stewart, 2019, s. 237).

Şeffaflık, genel olarak, hükümetin vergi kuralları, karar alma süreçleri ve yaptırım uygulamaları konusundaki açıklığı olarak tanımlanmaktadır. Vergi şeffaflığı, demokratik yönetişimin temel bir özelliği olarak kamuoyuna yürürlükte olan vergi kanunları ve politikaları hakkında bilgi sağlayarak bilgiye dayalı tartışmaları kolaylaştırmaktadır. Buna ek olarak, vergi şeffaflığı, kamuoyuna vergi dairesini izleme yetkisi vererek kurumu yanlış yönlendirilmiş politikalar izlemekten veya yolsuzluğa karışmaktan caydırmaktadır (Okwara, 2020, s. 5).

Vergi şeffaflığı, vergi mükelleflerinin politikaları, çalışmaları ve liderliği ile ilgili bilgilere erişime yarayan bir uygulama olarak tanımlanmıştır (Kim & Lee, 2017, s. 6).

OECD'nin İstatistiksel Terimler Sözlüğüne göre şeffaflık: "Yasal, kurumsal ve ekonomik sistemin, politik kararların ve bunların dayanaklarının, para ve maliye politikaları ile ilgili verilerin/bilgilerin, kurumların sorumluluk şartlarının, açık/anlaşılır ve zamanında erişilebilir biçimde kamuya açık olması amacını taşıyan bir ortamı" ifade etmektedir (OECD, 2023). OECD açısından öncelikle şeffaflıktan ziyade şeffaf olmayan uygulamalar açıklanmaya ve konumlandırılmaya çalışılmıştır. Kanunların aynı durumdaki vergi mükellefleri arasında açık, tutarlı ve tek tip bir şekilde uygulamayan tüm durumların şeffaflık eksikliği olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında yetersiz denetim veya hükümetin mali kayıtlara yasal erişiminin olmaması yine şeffaflık eksikliği olarak değerlendirilmiştir. Sadece ülke içindeki vergi mükelleflerinin değil diğer ülkelerin hükümetlerinin de belirli bir ülkenin kanunlarının nasıl uygulandığını, tutarlı ve adil bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı yine vergi şeffaflığıyla ilişkilendirilmiştir. Ayrıca vergi şeffaflığının, mali hesapların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmasını, dosyalanmasını ve denetlenmesini de içerdiği ifade edilerek, uluslararası uyum vurgulanmıştır (OECD, 2001, s. 11).

Literatürde vergi şeffaflığı ile ilgili ortak bir görüşü ifade eden, kapsamlı, genel bir tanıma rastlanmamıştır. Genel olarak bilgi paylaşımı kapsamında değerlendirildiği görülmüştür. Ancak OECD BEPS eylem raporları göz önüne alındığında tanımın kapsamının oldukça dar olduğu anlaşılmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın genelinden elde edilen vergi şeffaflığı kavramı aşağıda ifade edilmiştir.

Vergi şeffaflığı, vergiden kaçınma, kamu gelirlerinde azalma, vergi kaçakçılığı, vatandaşların vergiye uyumunun zedelenmesi, yolsuzluk, terörün finansmanının desteklenmesi, kara para aklanması gibi olumsuz durumlara karşı vergilerin rekabet edebilirliğine, kamuya karşı hesap verebilir hale getirilmesine, etkin bir bilgi paylaşımı ağıyla, ÇUŞ'ların, gelir ve varlıklarının vergilendirilmesini zorunlu kılarak, uluslararası vergi uyumunu sağlayamaya yardımcı olan ve uluslararası asgari standartları içeren bir mekanizma olarak ifade edilmiştir.

2.2.2. Vergi Şeffaflığıyla İlgili Literatür Taraması

Vergi şeffaflığıyla ilgili yapılan Türkiye'yi konu alan çalışmaların, ampirik yöntemlere dayanan nicel çalışmalardan ziyade durum çalışması ve eylem araştırması gibi nitel araştırmalardır (Başaran & Canyaş, 2013; Çamurcu, 2017; Ateş, 2018; Aktuğ & Öz, 2021; Tüzün Çakı, 2021). Yapılan bazı çalışmalar vergi şeffaflığını OECD'nin yayınladığı eylem planları ve bilgi paylaşımı üzerinden incelmektedir (Çamurcu, 2017; Aktuğ & Öz, 2021; Tüzün Çakı,2021). Çalışmalarda mükellefin mahremiyetinin, kamu yararına (vergi gelirine) tercih edildiği ifade edilmektedir (Başaran & Canyaş, 2013; Aktuğ & Öz, 2021). Vergi şeffaflığı standartlarının uygulanmasındaki ilerlemenin altında yatan nedenlerin analizi yapılmış, yavaş ve titiz olmayan uygulamaların arkasındaki potansiyel nedenin yerel özel çıkraların korunması olduğunu sonucuna ulaşılmıştır (Ateş, 2018).

Uluslararası literatürde BEPS eylem planı, Otomatik Bilgi Değişimi ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardının kabulü gibi OECD'nin uygulamaları baz alınılarak durum ortaya koyan çalışmalar yapılmıştır (Gupta, 2021; Poponova, 2020)

Uluslararası literatürde ampirik çalışmalar incelendiğinde; aktif vergi şeffaflığı ile mali yönetim arasında bir ilişkinin (Santos, vd., 2021), vergi şeffaflığı ile vergiden kaçınma arasındaki ilişkinin (Stiglingh, vd., 2020), vergi şeffaflığı ve vergi cenneti yoğunluğu arasındaki ilişkinin (Brown, vd., 2019), agresif vergi planlaması ile bilgi asimetrisi arasındaki ilişkinin (Balakrishnan, vd., 2019) anlamlı olduğu görülmüştür.

Şeffaflık konusunda uluslararası literatürün büyük bir kısmı, şeffaflığın gerekli bir uygulama olduğu yönündedir. Şeffaf olmayan uygulamaların ise; kamu gelirlerinde azalma, vatandaşların vergiye uyumunun zedelenmesi, terörün finansmanının desteklenmesi, kara para aklanması gibi sonuçlara sebep olacağı ileri sürülmüştür (Bhattacharya, vd, 2003; Clausing, 2016; Balakrishnan, vd., 2019; Kerr, 2019; Gupta, 2021; Santos, vd., 2021).

Kısıtlı bir literatür ise artan şeffaflığın maliyetleri artıracağına, finansal raporlarda karmaşıklığa sebep olacağına ve sıklaşan denetimlerinde bir maliyet

unsuruna dönüşeceğini ifade etmiştir (Lewellen, 2016; Balakrishnan, vd., 2019; Oats ve Tuck 2019; Kerr 2019; Anesa, vd., 2019; Brown, 2020).

Uluslararası literatürde çalışmalar incelendiğinde şeffaflığın iki zıt yönde değerlendirildiği görülmüştür. Literatürün büyük bir kısmı şeffaflığın gerekli bir uygulama olduğu yönündedir. Kısıtlı bir literatürde değerlendirilen ikinci görüş ise artan şeffaflığın maliyet unsuruna dönüşeceği ifade edilmiştir.

2.2.2.1. Vergi Şeffaflığının Gerekliliği Yönündeki Uluslararası Çalışmalar

Şeffaflığın gerekli bir uygulama olduğu yönündeki çalışmalar taranmış ve aşağıda özetlenmiştir:

Bhattacharya, vd., (2003), çalışmalarında farklı şeffaflık seviyeleriyle, potansiyel fayda-maliyet arasında bağlantı olup olmadığı incelenmiş ve azalan şeffaflığın firma değerini düşürebileceği ve vergiden kaçınmanın maliyetinin daha az şeffaflık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

McNichols ve Stubben (2008), çalışmalarında kazanç yönetimiyle uğraşan firmaların aynı zamanda yetersiz yatırım kararları verip vermediği incelenmiştir. Bu tür firmaların aşırı yatırım yapma eğiliminde olduğunu tespit edilmiştir. Bu bulguyla kamuya açık bilgilerin ve bu bilgilerin şeffaflığının, bir firmanın mali tablolarında sağladığı bilgi setinden daha yerinde ve kapsamlı olması nedeniyle gerçek kurumsal faaliyetleri etkileyebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Clausing, (2016)'ın ifade ettiği üzere kaynakları ve nedenleri hala tam olarak bilinmeyen önemli bir küresel ekonomik fenomen olan vergiden kaçınma ve şeffaflıkla ilgili yapılan bir araştırmada, tek başına kâr değiştirmenin ABD hükümetine kurumlar vergisi gelirinde 111 milyar $ 'a mal olduğunu ve son yıllarda kaybedilen miktarın büyük ölçüde arttığını ileri sürmüştür.

Shin (2016), çalışmasında, partizan siyasetinin şeffaf kurumlar vergisi politikaları üzerindeki etkisini incelemiş ve solcu hükümetlerin sağcı hükümetlerden daha yüksek kurumlar vergisi oranlarını benimsediğini, ancak karşılığında firmalara cömert vergi teşvikleri ve gevşek düzenlemeler sunduğunu, bu durumun ise firmaların daha yüksek kurumlar vergisi oranlarından etkin bir şekilde kaçınmasına izin verdiği sonucuna ulaşmıştır.

Kerr, (2019) çalışmasında hem ülke çapında hem de firma düzeyinde örneklemlerle yaptığı testlerde şeffaflığın vergiden kaçınma üzerindeki etkisini incelemiştir. Daha yüksek şeffaflık düzeylerine sahip ülkelerin ve firmaların daha düşük vergi kaçınma düzeyleri sergilediklerini ve ülke düzeyinde şeffaflığın etkisinin firma düzeyinde şeffaflığa göre arttığını göstermektedir. Ülke bazında iyi yönetişimin ve daha yüksek düzeydeki ifşasında daha düşük vergiden kaçınma ile sonuçlandığını ifade etmiştir. Ayrıca Uluslararası Finansal Raporlama Standart (IFRS)'nin benimsenmesinin ve dışsal şokların verilerini de kullanarak şeffaflığın, vergiden kaçınma üzerinde istatistiksel ve ekonomik olarak önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuçların mali şeffaflığın vergi düzenleyicilerinin vergiden kaçınma ile mücadelede kullanabilecekleri önemli bir araç olduğunu öne sürmüştür.

Brown, vd., (2019) zorunlu vergi şeffaflığı raporlamasının niteliksel unsurlarını çalışmalarına dahil etmiş ve vergi cenneti yoğunluğu (daha düşük efektif vergi oranlarıyla ilişkili) ve coğrafi segment toplamı (vergi şeffaflığı raporlamasında azalma) arasında pozitif bir ilişki bulmuştur.

Balakrishnan, vd., (2019) çalışmalarında agresif vergi planlaması ile bilgi asimetrisi, analistlerin tahmin hataları ve kazanç kalitesi arasındaki ilişkiye değinmiş ve agresif vergi planlamasının daha düşük kurumsal şeffaflıkla ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bunun yanı sıra zayıf vergi şeffaflığının firmalarda ticaret hacminin azalması, likiditenin azalması, perakende yatırımcı mülkiyetinin azalması, sermayenin hem borç hem de öz kaynak maliyetlerinin artması, yönetişim sorunlarını şiddetlendirmesi ve yatırım verimliliğini azaltması gibi bir dizi maliyet yüklediği belirtmiştir. Azalan şeffaflığın uluslararası çeşitlendirme, teknoloji kaynaklı bilgi karmaşıklığı ve finansal tablolarla ilgili karmaşıklık gibi faktörlerle ilişkili olduğu ifade edilmiştir.

Hubertus (2019), çalışmasında bazı firmalarının niteliklerinin vergi tasarrufu için uygun olduğu, firmaların varlıklardaki somutluktan nasıl sistematik olarak yararlandıklarını ve vergi giderlerinin azaltılması için daha yüksek Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) harcamalarını kullandıklarını belirtmiştir. Bunlara ek olarak başarılı bir vergi planlaması için gelirdeki hareketliliğin önemini vurgulamış ve vergi konusunda agresif firmaların, daha yüksek borç

finansmanına sahip olduğunu, belirli mülkiyet yapıları benimsediklerini ve yüksek yöneticilerin tazminatlarıyla dikkat çektiklerini belirtmiştir

Thiart (2019) çalışmasında, halkın genel vergi stratejisini anlamada karşılaştığı zorlukları gidermek için, entegre raporlarında gönüllü şeffaflığın kuruluşlar tarafından benimsenebileceğini fikrini ileri sürmüştür. Ve bu durumun bireylerin, kuruluşların vergi stratejisinin, kârların gerçekleştiği yerlerde bile nasıl düşük vergi ödemeleriyle sonuçlandığını anlamasında yardımcı olacağını belirtmiştir. Kurumlar, vergi stratejileri yayınlayarak, paylaşılan bilgileri, paylaşılma biçimini ve bilginin halk tarafından nasıl algılandığının kontrol edilebileceğini ifade etmiştir.

Poponova (2020), çalışmasında "Zararlı vergi rekabeti" olarak adlandırılan süreçte bastırma önlemleri ve artan dünya finans sistemi şeffaflığı ile uluslararası vergilendirme kurallarının şeffaflığının artmasına odaklanmıştır. 2000 yılının ortalarından itibaren OECD ve AB ülkeleri tarafından alınan bu önlemlerin sonuçları değerlendirilmiştir. Çalışmada uluslararası otomatik vergi bilgisi alışverişi sürecine Rusya Federasyonu katılımı temasına değinilmiş ve uyum alanında uluslararası düzeye ulaşmak için vergi mevzuatının düzeyinin artırılmasına yönelik sonuçlar çıkarılmıştır. Ayrıca, gelecekte uluslararası vergi optimizasyonunun en geleneksel şemalarının verimsizliği yönüne de değinilmiştir.

Okwara (2020), çalışmasında, belirli vergi şeffaflığı değişkenleri (e-dosya, VITA, vergi mükellefi yardımı ve çevrimiçi hesap) ile güven ve gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkiyi de incelemiş aralarında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır.

Gupta, (2021) çalışmasında Yeni Zelanda'nın Küresel Vergi Kaçakçılığı ve Bilgi Alışverişi Küresel Forumu stratejilerini, OECD BEPS Projesi'ni ve küresel vergi kaçakçılığını ve kaçınmayı ele almak için Bilgi Alışverişinin (EOI) beş alanındaki birbiriyle ilişkili girişimleri uygulamaya yönelik uluslararası taahhüdünü araştırmaktadır. Çalışmada küresel vergi şeffaflığına yönelik OECD önderliğindeki çok sayıda vergi bilgisi alışverişi çabaları incelenmiş ve olası çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak Yeni Zelanda'nın vergi kaçakçılığı ve kaçınma ile mücadelede Çok Taraflı Sözleşmeye katılarak, BEPS

eylem planlarının yerel mevzuat ve prosedürlerde yürürlüğe giren Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI) standartlarını benimseyerek önemli adımlar attığı tespit edilmiştir.

Santos, vd., (2021) çalışmalarında aktif vergi şeffaflığı ile mali yönetim arasında bir ilişkinin olup olmadığını araştırmışlardır. Paraiba'daki 157 şehirden oluşan örneklemlerinde Fiscal Management Fırjan Index (IFGF) ve Fiscal Transparency Enables Active (ITFA) tarafından temsil edilen mali yönetim göstergeleri ve değişkenleri arasındaki ilişkiyi tahmin etmek için, panel verileriyle birlikte OLS regresyonunu kullanılmıştır. Çalışmada, Personel Yönetimi ve Likidite Vergisi Yönetimi ile Aktif Vergi Şeffaflığı Endeksi arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Olumlu mali yönetim sonuçlarının belediyelerinde, daha yüksek bir aktif vergi şeffaflığı düzeyiyle ilişkili olduğu, olumlu sonuçların yayılmasının vatandaş/seçmen karşısında kamu yöneticisinin daha iyi bir imaj oluşturduğu, yeniden seçilme veya siyasi partisinin iktidarda tutma şanslarının artacağı sonucuna varılmıştır.

Stiglingh, vd., (2022) çalışmalarında vergi şeffaflığı ile vergiden kaçınma arasındaki ilişki incelenmiştir, JSE (Johannesburg Borsası)'de listelenen ilk 100 firmanın verileri kullanılarak yapılan analizlerde, kamuya açık raporlarda gönüllü vergi şeffaflığı raporlaması ile vergiden kaçınma arasındaki ilişki araştırılmış ve vergisel işlemlerin açıklanmasında daha şeffaf olan firmaların, daha yüksek efektif ve nakit efektif vergi oranlarına sahip olduğunu bulmuştur. Ve gönüllü vergi şeffaflığı artırılmış firmaların vergiden kaçınma konusuna daha az dahil olduğu sonucuna varılmıştır.

2.2.2.2. Vergi Şeffaflığının Maliyet Unsuru ya da Karmaşıklığa Sebebiyet Verdiği Yöndeki Çalışmalar

Şeffaflığın maliyet unsuru ya da karmaşıklığa sebebiyet verdiği yöndeki çalışmalar ise şu şekildedir:

Wang (2010), çalışmasında S&P (Standard & Poor's borsa endeksi)'den 1500 firma kullanmış ve daha fazla şeffaflığının daha yüksek vergi kaçınma seviyeleri ile ilişkili olduğunu tespit etmiştir. Çalışmada şeffaflık ile vergiden kaçınma arasındaki bu pozitif ilişkinin, şeffaflığın yüksek olduğu durumlarda,

firmaların vergiden kaçınmadan elde ettiği değerler sayesinde olduğunu savunmaktadır.

Xerri (2016), tez çalışmasında OECD, BEPS 5 numaralı eylem planıyla sınır ötesi faaliyeti yöneten vergi kurallarındaki boşlukları ve zararlı vergi uygulamalarının ortaya çıkışını ele almaya çalışmıştır. Eylem 5'te önerilen şeffaflık ve öz standartlarıyla bilgi alışverişi yapma yükümlülüğü ve tercihli muamelenin genişletilmesi için faaliyete dayalı yeni bir gereklilik getirme zorunluluklarına değinilmiştir. Tez çalışmasında OECD'nin çabaları ve bu çabaların uluslararası vergi ortamına getirmesi muhtemel değişiklikler incelenmiştir.

Lewellen (2016) çalışmasında mali raporlama şeffaflığının, ana kuruluşu vergiden kaçınma amacıyla stratejik olarak bir vergi cennetine dahil edilen firmalar (yani, vergi cenneti firmaları) ile vergi cenneti olmayan çok uluslu şirketler arasında farklılık gösterip göstermediğini araştırmıştır. Çalışma sonucu ise vergi cennetlerinin şeffaflık üzerindeki etkisinin, firmanın bulunduğu ülkenin bilgi ortamına bağlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Zayıf bilgi ortamlarına sahip ülkelerde bulunan vergi cenneti firmalarının, vergi cenneti olmayan firmalara göre daha düşük şeffaflık sergiledikleri ortaya çıkmıştır.

Balakrishnan, vd., (2019), çalışmalarında agresif vergi planlaması yapan firmalarının daha az şeffaf bir bilgi ortamına sahip olup olmadığını araştırmışlar ve vergi planlaması beklenen vergi tasarrufunu sağlasa bile, aynı zamanda kuruluşun mali karmaşıklığını da artırabileceği, artan bu karmaşıklığında şeffaflık sorunları ortaya çıkarabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Oats ve Tuck (2019), şeffaflığın artan sınırlarının, (ek bilgilerin sağlanması ve işlenmesinde ek maliyetler gibi) işlevsiz sonuçlara yol açabileceğini savunmaktadır. Daha fazla vergi şeffaflığı, vergi denetimlerinin artması, vergi cezaları, vergi harcamaları gibi vergiyle ilgili işlem maliyetlerinin daha yüksek olmasına da neden olabileceğini belirtmişlerdir. Ayrıca, artan vergi şeffaflığının kurumlar vergisinden kaçınmayı etkili bir şekilde azaltmayacağını savunmuşlardır.

Kerr (2019), vergi şeffaflığının ek maliyetlerle sonuçlanabileceğini belirtmiş ve vergi denetimleri sonucunda ortaya çıkan cezalar, ücretler ile itibar hasarı ve devamında tüketici boykotları şeklindeki itibar maliyetlerine odaklanmıştır.

Anesa, vd., (2019) tarafından yapılan çalışma, kurumlar vergisini en aza indirmenin meşrulaştırılmasına odaklanmış ve Avustralya'daki kurumlar vergisi stratejileri üzerindeki alan dinamiklerinin etkisini incelemişlerdir. Yazarlar, dış danışmanlar, CFO'lar, vergi düzenleyicileri ve politika yapıcılar, sendikalar, sivil toplum grupları ve akademisyenler dahil olmak üzere Avustralya'da kurumlar vergisinin yasalaşması üzerinde etkisi olan çeşitli kişi ve kuruluşlarla yaptıkları röportajlarda, Avustralya'da artan vergi şeffaflığı ortamına rağmen kurumlar vergisi stratejilerinde önemli bir değişiklik olmadığını vurgulamaktadırlar. Bir firmanın kamuya açık raporlarındaki gönüllü vergi şeffaflığı raporlaması ile kendi başına vergiden kaçınma arasındaki ilişkiye dair kanıt sağlanmadığını, bunun yerine artan vergi şeffaflığı girişimlerinin kurumlar vergisini asgariye indirme stratejilerini etkilemediği sonucuna varmışlardır.

Brown (2020), çalışmasında ülke bazında kamuya açık raporlamanın (CBCR) çok uluslu firmaların vergi agresifliği üzerindeki etkisini incelemiştir. Avrupa Birliği sınırları içerisindeki 79 çok uluslu bankadan toplanan verilere göre, CBCR'ye yanıt olarak vergiden kaçınma konusunda bir azalma olduğuna dair hiçbir kanıt bulunamamıştır. 46 çok uluslu sigortacıdan oluşan bir kontrol grubu ile farklılıklar araştırma tasarımı kullanılarak benzer bir sonuç bulunmuştur. Bazı testlerde Avrupa Birliği bankaları artan ifşa seviyelerine rağmen vergiden kaçınma oranlarını arttığı görülmüştür. Vergi cenneti kullanımının, CBCR sonrası büyük ölçüde değişmeden kaldığı, zorunlu CBCR'nin, çok uluslu şirketleri vergiden kaçınma uygulamalarını kısmaya teşvik etmek için vergiden kaçınmanın maliyet-fayda dengesini yeterince değiştirmediği tespit edilmiştir.

2.2.2.3.Vergi Şeffaflığıyla İlgili Ulusal Alanda Yapılan Çalışmalar

Başaran ve Canyaş (2013), çalışmalarında vergi şeffaflığı kavramını mükellef bilgilerin paylaşılması açısından değerlendirmişlerdir. Mükellefe ilişkin verilerin korunması diğer yandan kamu yararı gerekçesiyle kimi durumlarda bunların bazılarının kamuya açıklanması konusunda kamu yararının tercih edildiğini belirtmişlerdir.

Çamurcu (2017), çalışmasında, vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması ve bilgi değişimi konularına yer vermiştir. Konu Türk Kurumlar Vergisi Kanunu ve OECD'nin ilgili düzenlemeleri ile karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve yargı kararları, doktrin görüşleri incelenmiştir.

Ateş (2018), çalışmasında çok taraflı vergi şeffaflığı standartlarının uygulanmasındaki ilerlemenin altında yatan nedenleri deneysel olarak analizini yapmış ve yavaş, titiz olmayan uygulamaların arkasındaki potansiyel nedenin yerel özel çıkraların korunması olduğunu sonucuna ulaşmıştır. Özellikle, küresel offshore servetinde önemli bir paya sahip olan ve bir dereceye kadar paravan şirket faaliyetlerine ev sahipliği yapan yargı bölgeleri, bilgi paylaşımı standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasında daha az ilerleme kaydettiğini, yüksek vergi yetki alanları daha fazla ilerleme kaydederken, açık denizde önemli miktarda servete sahip olanların geride kaldığını ifade etmiştir.

Aktuğ ve Öz (2021), çalışmalarında küreselleşme sürecinde ortaya çıkan ve vergi şeffaflığını tehdit eden unsurları irdeleyerek, şeffaflığın artırılmasında uluslararası bilgi paylaşımın önemini ortaya çıkarmayı amaçlamışlardır. Bu bağlamda çalışmalarında vergi şeffaflığı ve vergi şeffaflığını ortadan kaldıran faktörler, vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı, bilgi paylaşımına hukuki dayanak oluşturan ulusal ve uluslararası hukuki düzenlemeler, ağırlıklı olarak OECD'nin faaliyetleri çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Tüzün Çakı (2021), çalışmasında uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma kavramını ve etki eden unsurları, BEPS Eylem Planı ve Avrupa Birliği direktifleri çerçevesinde küresel boyutta meydana gelen uluslararası vergilendirmede şeffaflaşma önlemlerini ele almıştır. Bunun yanında uluslararası vergilendirmede şeffaflık kapsamında Türkiye'deki gelişmeleri ve Dünya'daki diğer düzenlemeleri karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir.

2.3. Birbirini Tamamlayan İki Süreç: Mali Şeffaflık-Vergi Şeffaflığı

Vergi şeffaflığının mevcut anlamının aksine, şeffaflığın temel anlamı 1980'lerde hükümetlerin halka şeffaflığına odaklanmıştır. Şeffaflık, daha iyi yönetişim ve yönetim için gerekli görülmüştür.

1990'larda, şeffaflık konusundaki çoğu uluslararası aktivizm ve politika geliştirme, hükümetlerin ya doğrudan kamuoyuna, halkın seçilmiş temsilcilerine; ulusal denetim ajansları gibi bağımsız kuruluşlara veya dış kurumlara, yatırımcılara veya borç verenlere hesap vermesini sağlamayı amaçlıyordu. Hükümetlerin halka karşı bu tür bir şeffaflığının bir insan hakkı anlamına gelebileceği veya en azından, ifade özgürlüğü ve genel olarak hükümetin hesap verebilirliği gibi insan haklarının sağlanmasında etkili olduğu öne sürülmüştür (Birkinshaw, 2006, s. 47).

OECD "şeffaflığı" "hükümetin faaliyetleri hakkında güvenilir, ilgili ve zamanında bilginin kamuya açık olması" şeklinde tanımlamıştır (OECD, 2002, s. 3).

OECD'nin odak noktası, hükümetlerin mali disiplinini teşvik etmek, yatırımcılar, borç verenler ve bağışçılar (gelişmekte olan ülkeler için) nezdinde güvenilirliği artırmaktır. Bu süreçlerde gelişmekte olan ülke hükümetlerin üzerindeki yüksek şartlılık seviyeleri, politik ve ekonomik kısıtlamalar geniş çapta incelenmiş ve Bütçe Şeffaflığı için bir dizi En İyi Uygulama yayınlanmıştır (OECD, 2002).

OECD üye devletlerinde ve Avrupa Birliği (AB) genelinde yaygın olarak benimsenen yumuşak mali şeffaflık normlarını ve bağımsız mali kurumları teşvik etmeye çalışmıştır. Bu "yumuşak hukuk" yaklaşımları, "katı" mali kurallardan veya açık kısıtlamalarından uzaklaşarak hükümetlerin mali sürdürülebilirliğini amaçlamıştır. 1990'larda birçok OECD ülkesinin büyük açıklarını azaltmış olsa da bütçe dengeleri mevcut mali krizde ve ayrıca sağlık hizmetleri ve emeklilik gibi demografik yaşlanmayla ilişkili daha uzun vadeli harcama baskıları nedeniyle açık bir şekilde risk altında olduğu belirtilmiştir. OECD, neredeyse tüm üye ülkelerinde yaşlanan nüfusun mali sonuçlarının sert olacağını öngörmüştür. Bakış açısına göre, şeffaflık önlemlerinin temel amacı, hükümet faaliyetlerinin gerçek maliyetini ortaya çıkararak harcama kısıtlamasını teşvik etmektir (OECD, 2004, s. 117-118).

1996'da Uluslararası Para Fonu (IMF), hükümetlerin alacaklılara ve özellikle son çare olarak IMF'nin kendisine daha fazla mali şeffaflık getirmesi

çağrısında bulunmuştur. Bu süreç IMF'nin borçlu hükümetlerin bütçeleme, vergilendirme ve harcama faaliyetlerine ilişkin koşulların gözetimi ve empoze edilmesine kadar uzanmıştır. 1990'larda yaşanan bir dizi ekonomik kriz, odağı hükümetin mali şeffaflığına doğru itmiştir. Özellikle, 1997 Asya mali krizi hem etkilenen Güneydoğu Asya ülkelerinde hem de mali ve döviz piyasalarından yüksek miktarda mali yatırım çıkışına neden olan politikaların daha fazla incelenmesine yol açmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda Mali Şeffaflığa İlişkin İlk IMF İyi Uygulamalar Kodu Nisan 1998'de onaylanmıştır ve o zamandan bu yana Tüzüğün birkaç revizyonu yayınlanmıştır (IMF, 2014). IMF Kodu bağlayıcı olmamasına rağmen mali şeffaflık için geniş çapta dağılmış bir "yumuşak kanun" standardıdır. IMF'den borç almak isteyen ülkeler için, Kod'un uygulanması, Standartlara ve Kodlara Uyulmasının Ayrıntılı Mali İncelemesinde (ROSC) bir gözetim süreciyle incelenmiştir (IMF, 2017). IMF bu süreçleri geliştirirken aynı zamanda Dünya Bankası, gelişmekte olan ülkeler için yoksulluğu azaltma, hesap verebilirlik mekanizmaları ve kamu mali yönetim süreçleri geliştirmiştir.

IMF ve Dünya Bankası tarafından önerilen ekonomik politikaların ve koşulların incelenmesi artmış ve raporlarının, belgelerinin kamusal şeffaflığı ilk kez 1990'ların sonlarında dünya çapında web sitesi yardımıyla mümkün hale getirilmiştir. 1997'den 1999'a kadar geçen birkaç yıl içinde, IMF ülke gözetim raporlarının çoğunu herkesin ulaşabileceği çevrimiçi yayınlamaya geçmiştir. Günümüzde bu norm hala devem etmektedir. Bu durum iyi küresel yönetişimin temel bir unsuru ve uluslararası kuruluşların kendi yönetişim rejimleri için daha fazla meşruiyet aradıkları bir araç olarak şeffaflığa doğru daha büyük bir dönüşün parçası olarak görülmektedir (Curtin & Meijer 2006, s. 106).

OECD, IMF, Dünya Bankası gibi ulus üstü küresel organizasyonların yanı sıra sivil toplum kuruluşları da demokratik süreçleri desteklemek ve vatandaşların bütçeleme sürecine katılımını iyileştirmek için bütçeleri kamu denetimine açmak, yolsuzluğu azaltmak, amacıyla çalışmalarda bulunmuşlardır.

2.3.1. Bazı Hükümetler ve Sivil Toplum Kuruluşları Nezdinde Şeffaflık Süreci

Hükümetler, ulusüstü küresel organizasyonlar, iş dünyası ve sivil toplum kuruluşları arasındaki önemli bir iş birliği de kaynak ödemeleri ve gelirlerinde

şeffaflık sağlamak için 2002 yılında başlatılan Madencilik Endüstrileri Şeffaflık Girişimi (EITI)'dir. EITI bir ülkenin doğal kaynaklarının vatandaşlarına ait olduğu ilkesine dayanmaktadır, bu nedenle EITI Standardı, bir ülkenin doğal kaynaklarına ilişkin şeffaflığı teşvik eden uluslararası bir standarttır. EITI raporu hem hükümetlerin hem firmaların vergi ve telif ücreti olarak ödediklerini yayınlamalarını gerektirmektedir. Bu iki paydaştan gelen bilgiler daha sonra bağımsız olarak doğrulanır ve bağımsız bir yönetici (denetim firması) tarafından uzlaştırılır (EITI, 2014a). Yayınlanan bilgiler; vergi türü, firma, devlet kurumu (bu, ülke ve hükümet düzeyi başına bilgi anlamına gelir) ve projeyi içermelidir. Şimdiye kadar, dünya çapında 55 ülke EITI uyumlu ülke olarak kabul edilmiştir.

EITI standardına uygun olarak ABD, mali düzenleme reformu ve tüketicinin korunmasına odaklanan Dodd-Frank Yasası'nın[1] bir parçası olarak vergi şeffaflığı ifşasıyla ilgili kendi girişimini başlatmıştır (USA, 2011). Bu Yasa, madencilik endüstrilerindeki firmalar tarafından hükümetlere vergilerin, telif ücretlerinin ve diğer ilgili ödemelerin proje başına ve ülke başına ifşa edilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Kanada ise Kanada maden işletmeleri için zorunlu vergi raporlama standartları geliştirmeyi önemsemiştir. Haziran 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Madencilik Sektörü Şeffaflık Önlemleri Yasası Kanada'da halka açık şirketleri olan veya belirli boyut gereksinimlerini karşılayan tüm Kanada petrol, gaz ve madencilik işletmelerinin yabancı hükümetlere yaptıkları ödemelerin ayrıntılı kayıtlarını yayınlamasını şart koşmaktadır. Bu firmalar artık hükümetlere ödemelerini ülke bazında ve projeye özel olarak listelemektedirler. Vergiler, telif ücretleri, imza ikramiyeleri ve operatör ücretleri federal, il ve belediye düzeylerinde ayrılmaktadır (Mendoza, 2015).

Bir AB girişimi, Haziran 2013'te AB Resmî Gazetesinde yayınlanan AB Sermaye Gereksinimi Direktifi[2] (CRD IV Madde 89) (EU, 2013), finans sektöründeki firmalar için vergi raporlaması önermektedir. Üye devletler

[1] Dodd-Frank Yasası detaylı bilgi için: https://www.congress.gov/111/plaws/publ203/PLAW-111publ203.pdf
[2] Daha fazla bilgi için bknz: https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:176:0338:0436:EN:PDF

tarafından uygulama 1 Ocak 2014'te başlamış ve ilk raporlama dönemi 30 Haziran 2014'te sona ermiştir. Raporlarda kâr veya zarar üzerindeki vergiler ve alınan kamu sübvansiyonları açıklanmaktadır. Birleşik Krallık, Aralık 2013'te yürürlüğe giren yerel mevzuatta CRD IV'ü kabul eden ilk AB Üye Devleti olmuştur (UK, 2013). Kanun kapsamında finans sektöründeki firmalar (bankalar ve yatırım firmaları) Sermaye Gereksinimleri Ülkelere Göre Raporlama (CBCR) Yönetmelikleri 2013 çerçevesine uymak zorunda kalmaktadır. Mevzuat ödenen kurumlar vergisinin ve alınan kamu sübvansiyonlarının açıklanmasını gerektirmektedir. CBCR bankalar ve yatırım firmaları için daha yüksek düzeyde mali ve vergi şeffaflığı elde etmede önemli bir kilometre taşı sayılmaktadır (EY, 2014).

Danimarka Parlamentosu'nun ise, 2012 yılında Danimarka'daki tüm firmalar tarafından ödenen vergi miktarının yayınlanmasını gerektiren yasaları kabul ettiği belirtilmektedir. Buna ilişkin olarak da gelir otoritesi firmaların açık listelerini web sitesinde yayınlayarak şeffaflığa uyum sağlama çabasına dâhil olduğunu göstermeye çalışmaktadır. Bu 'Açık Vergi Listeleri' Danimarka Skattecentre'ın[3] (gelir otoritesi) web sitesinde yayınlanmaktadır (Wetherell, 2013).

Küresel gelişmeler, maden ve finans sektörlerindeki firmalara odaklanma eğiliminde olsa da Kasım 2014'te Brisbane'de düzenlenen 2014 G20 Zirvesi'nin sonucu, G20 ülkelerindeki tüm çok uluslu firmaların vergilerinin ülke bazında raporlanmasını içermekteydi (OECD, 2014).

Avustralya ayrıca Avustralya Vergi Dairesi (ATO) tarafından vergi şeffaflığı raporlama gereklilikleri oluşturulmuştur (ATO, 2013). Kurumsal raporlama gereksinimleri üç kategoriye ayrılmıştır. İlk kategori, vergi dairesinin yıllık toplam geliri 100 milyon $ veya daha fazla olan büyük kurumlar vergisi kuruluşlarına ilişkin bilgileri yayınlamasını gerektirir. Kuruluşların toplam geliri, vergilendirilebilir geliri ve ödenen vergi, bu kategoride açıklanacak bilgiler arasında yer almaktadır. İkinci kategori, miktara bakılmaksızın açıklanacak olan maden ve petrol telif ücretlerine ilişkin bilgileri gerektirmektedir. Üçüncü kategoride, vergi dairesinin belirli bir vergi, özel tüketim vergisi veya gümrük

[3] Daha fazla bilgi için bknz: https://www.sktst.dk/aktuelt/publikationer/danskernes-skattebetaling/

vergisi ile ilgili periyodik toplu bilgileri yayınlama ve ifşa etme seçeneği bulunmaktadır. Bu bilgilerin bildirilmesinin nedeni, dünyadaki diğer firmalara vergi şeffaflığı raporlaması dayatmanın nedenleri ile tutarlıdır (ATO, 2013). Politikanın amacı, büyük kurumlar vergisi kuruluşlarını agresif vergi kaçakçılığı uygulamalarına girişmekten caydırmak ve kurumlar vergisi politikası hakkında kamusal tartışmayı teşvik etmektir. Avustralya vergi dairesi vergi beyannamelerinde sunulan bilgileri ifşa ettiğinden ve ödenmesi gereken tutarlar olmadığından, açıklanan bilgiler belirli bir vergi için revize edilmiş veya ek değerlendirmeleri yansıtmamaktadır. Bu nedenle, firmaların kendi vergi şeffaflığı açıklamalarını artırmaları tavsiye edilir, çünkü vergi dairesi tarafından yayınlanan bilgileri paydaşlar için bir perspektif haline getirmektedir.

Tüm bu süreçler yoksulluğun azaltılması ve kalkınma hedeflerine ulaşılması için tüm paydaşlara karşı daha şeffaf ve hesap verebilir olmalarını sağlamayı amaçlamaktaydı. Bu şeffaflık gelişmelerinin insan hakları, hükümet ve kurumsal şeffaflık bağlamında ortaya koyulması ve hesap verebilirlik, sosyal, ekonomik ve medeni hakların sağlanması için gerekli olan temel kamu mal ve hizmetlerinin sunumunu sağlamaya yönelik bir araç olarak görülmesi gerekmektedir. Tüm paydaş gruplarında mali şeffaflığın değeri ve kullanımları hakkında önemli fikir birliğine rağmen, 1990'larda ve 2000'lerde "şeffaflığın" baskın anlamı ve amacı nihayetinde hükümetlerin piyasa disiplini, mali kemer sıkma, harcama kısıtlaması ve bütçelerin şeffaflığı üzerinde odaklandığı görülmektedir (Stewart, 2018, s. 12).

Bütçe ve mali şeffaflık, hükümetin vergilendirmesini ve harcamalarını vatandaşlar için daha şeffaf hale getirmeyi amaçlamaktadır. Bu, yolsuzlukla mücadelede, vergilerin demokratik rekabet edebilirliğinin genişletilmesine ve harcamaların kamuya karşı hesap verebilir hale getirilmesine yardımcı olabilmektedir. Bir bütçe yönetimi aracı olarak, şeffaflık muhtemelen hükümetin diğer gelir kaynaklarına, özellikle de finansal krediye erişimini kolaylaştırarak, hükümetler ve piyasalar arasında güveni sürdürmek için yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte, çoğu kez, bütçe şeffaflığı, hükümetlerin, özellikle de gelişmekte olan ülke hükümetlerinin, kendi vatandaşlarından ziyade dış borç verenlere ve bağışçılara mali disiplini ve hesap verebilirliğini sağlamaya hizmet etmiştir. Dış kaynaklı mali kısıtlama ve yapısal uyum politikalarının gelişmekte olan ülkelerde

pek çok insan için olumsuz sonuçlar ürettiği yaygın olarak kabul edilmektedir. Odak noktasının bireyler ve şirketler dâhil olmak üzere vergi mükelleflerinin şeffaflığı olması, hükümetin vergilendirme gücünün güçlendirilmesi gerektiği dolaylı olarak kabul edilmektedir. Vergi almanın hükümetin gücünü zorlayıcı bir uygulama olduğunu ve artan vergi şeffaflığının bu gücü artıracağı düşünülmektedir. Vergi şeffaflığı lehine insan hakları argümanı, hükümetleri yeterli vergilendirme ile finanse etmenin kamu mal ve hizmetlerini sunmanın en iyi yolu olduğunu ortaya koymaktadır (Stewart, 2018, s. 23).

2.4. Değerlendirme

Bu bölümde vergi şeffaflığı literatürü incelenmiştir. Öncelikle vergi şeffaflığı kavramının tanımı hem literatürden elde edilen bilgilerle hem de yazar tarafından oluşturularak sunulmuştur. Daha sonra vergi şeffaflığının ulusal ve uluslararası literatürü incelenmiştir. İnceleme sırasında vergi şeffaflığının bazı yazarlar tarafından karmaşıklığa neden olduğu ve maliyet unsuru olarak görüldüğü bazı yazarlar tarafından ise gerekli olduğu yönünde düşünce belirtildiği görülmüştür. Farklı bakış açılarına sahip çalışmalar bu çalışmalar tek tek sunulmuştur.

Vergi şeffaflığıyla ilgili ulusal çalışmaların, durum çalışması ve eylem araştırması gibi nitel araştırmalar olduğu görülmüştür. Yapılan bazı çalışmalar vergi şeffaflığını OECD'nin yayınladığı eylem planları ve bilgi paylaşımı üzerinden incelmektedir Çalışmalarda mükellefin mahremiyetinin korunması konusunun vergi şeffaflığının karşısına çıkan bir sorun olduğu ifade edilmiştir.

Uluslararası literatürde ampirik çalışmalar incelendiğinde; vergi şeffaflığı ile vergiden kaçınma ve vergi cenneti yoğunluğu arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Uluslararası literatürde BEPS eylem planı gibi OECD'nin uygulamaları baz alınılarak durum ortaya koyan çalışmalar yapılmıştır.

Bu bölümde ayrıca mali şeffaflık ve vergi şeffaflığı süreçleri değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme yapılırken bazı devletlerin vergi şeffaflığı süreçlerine yer verilmiştir. Daha sonra ise bazı STK'lar ve ulusüstü kuruluşların vergi şeffaflığı sürecine katkıları sunulmuştur.

Vergi şeffaflığıyla ilgili literatür incelendiğinde OECD çalışmalarının ve raporlarının çok kez kullanıldığı görülmüştür. OECD vergi şeffaflığıyla ilgili uluslararası bir zemin oluşturmak için öncü olmuştur. Dünya GSMH'nın yaklaşık %95'ini sahip olan üyeleriyle birlikte ortak bir paydada buluşmak ve vergi güvenliği için roller üstlenmiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde OECD'nin vergi şeffaflığı için attığı adımlar değerlendirilecektir.

3. OECD BEPS BÜNYESİNDE VERGİ ŞEFFAFLIĞI SÜRECİNİN İNCELENMESİ

3.1. Giriş

Günümüzün daha açık, rekabetçi ticari ortamı, sermaye maliyetini düşürerek ve tüketiciler için daha fazla seçenek sunarak dünya çapında hane halklarına ve işletmelere fayda sağlamıştır. Ticaret engellerinin kaldırılması ve bunun sonucunda artan rekabet, büyüme için yeni fırsatlar yaratmış, finans ve diğer piyasaların işleyişinde daha fazla etkinliği teşvik etmiştir. Aynı zamanda, daha liberal bir küresel ekonomi, vergi alanı da dâhil olmak üzere hükümetler için birtakım zorluklar sunmuştur. Hükümetlerin karşılaştığı zorluklar, vergi sistemlerinin rekabetçi kalması ve artan üretkenliğe engel teşkil etmesidir. Bu rekabetçi yapıyla mücadele etmek ve vergi sistemlerinin üretkenliği engellemesini önlemek hükümetlerin hedefi haline gelmiştir. Bu bağlamda OECD ve diğer ülkeleri kasıp kavuran vergi reformu dalgası, kısmen bu hedefe ulaşma arzusundan kaynaklanmaktadır. Ülkeler arasındaki rekabet şeffaf ve uluslararası kabul görmüş standartlara dayanmadıkça, küresel ekonomi bu rekabetçi ortamın tüm faydalarından yararlanamayacaktır. OECD üyeleri (hepsi piyasa temelli ekonomilere sahip olan ülkeler) bu standartları oluşturmak için doğal olarak OECD'ye yönelmişlerdir (OECD, 2006, s. 2).

Çifte vergilendirmeden kurtulmayı amaçlayan ilk yasallaştırma dalgası, Milletler Cemiyeti ve OECD tarafından yayımlanan ikili vergi anlaşmaları için etkili bir şablondan doğmuştur. Bu rejim dışındaki gelişmeler, özellikle de vergi cennetlerinin büyümesi hem vergiden kaçınma hem de kaçakçılıkla mücadele için iş birliği eylemi öneren 1998'de OECD'nin Mali İşler Komitesi tarafından "Zararlı Vergi Rekabeti, Yükselen Küresel Bir Sorun" adlı raporuyla başlayan ikinci bir dalga ihtiyacını doğurdu. Özellikle küresel mali krizden bu yana, şeffaflık olarak adlandırılan bu ikinci dalga tahmin edemeyecek kadar gelişti (Kudrle, 2016, s. 1154). 98 Raporu, OECD üye ülkeleri ve üye olmayan ülkelerdeki vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimleri şeklindeki zararlı vergi uygulamalarına ve bunların bağımlılıklarına değinmektedir. Finans ve diğer hizmet faaliyetleri gibi coğrafi olarak mobil faaliyetlere odaklanmaktadır (OECD, 1998, s. 3).

3.2. Zararlı Vergi Rekabeti, Yükselen Küresel Bir Sorun (98 Raporu)

Rapor, zararlı vergi uygulamaları olarak adlandırılan vergi cennetlerinin ve zararlı tercihli vergi rejimlerinin finansal ve diğer hizmet faaliyetlerinin konumunu nasıl etkilediğini, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl aşındırdığını, vergi sistemlerinin adaletini, tarafsızlığını nasıl zayıflattığını, ticareti ve yatırım modellerini nasıl bozduğunu daha iyi anlatmayı amaçlamaktadır. Raporda bu tür zararlı vergi rekabetinin, küresel refahı azalttığına ve vergi mükelleflerinin vergi sistemlerinin bütünlüğüne olan güvenini zayıflattığına vurgu yapılmaktadır. Yine vergi cennetlerinin ve zararlı tercihli vergi rejimlerinin yayılmasını engelleyerek ve halihazırda zararlı vergi uygulamalarıyla uğraşan ülkeleri mevcut önlemlerini gözden geçirmeye teşvik ederek, vergi politikalarını uluslararası düzeyde güçlendirmeye ve iyileştirmeyi hedeflemektedir.

3.2.1. 98 Raporu Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar

Rapor, zararlı vergi uygulamalarının belirlenmesinde kullanılacak faktörleri ve bu uygulamalara karşı koymak için altı başlık altında geniş kapsamlı 19 tavsiyeden oluşmaktadır (OECD, 1998, s. 40). Bu başlıklar; İç mevzuat ve uygulamalara ilişkin tavsiyeler, vergi anlaşmalarına ilişkin tavsiyeler, vergi cennetleriyle vergi anlaşmalarına ilişkin tavsiye, iş birliğini yoğunlaştırmaya yönelik tavsiyeler, vergi cennetleri listesi oluşturma ve bağlantılara ilişkin tavsiyeler şeklinde sıralanmıştır. 19 tavsiyeden bazıları şu şekilde özetlenebilir;

- Mukim vergi mükelleflerinin uluslararası işlemlerinin raporlanması ve elde edilen bilgileri değiş tokuş etmelerine yönelik tavsiye.
- Ülkeler ve vergi makamları tarafından bankacılık bilgilerine erişimi düzenleyen yasaların ve uygulamaların gözden geçirmesi yönündeki tavsiye.
- Bilgi değişiminin daha fazla ve daha verimli kullanımına ilişkin vergi cennetlerinde yapılan işlemlere ve zararlı vergi rekabetini oluşturan tercihli vergi rejimlerine ilişkin ilgili bilgilerin değişimine ilişkin tavsiye.
- Ülkelerin, zararlı vergi rekabeti oluşturan uygulamalardan yararlanan vergi mükellefleri ile ilgili olarak eşgüdümlü uygulama programları (eşzamanlı incelemeler, özel bilgi alışverişi projeleri veya ortak eğitim faaliyetleri

gibi) ve uygulama rejimlerine (ortak denetimler; koordineli eğitim programları vb.) ilişkin tavsiye.

- Uluslararası iş birliğini yoğunlaştırmaya yönelik Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu oluşturmasına ilişkin tavsiye.
- Vergi cennetleri listesi oluşturma tavsiyesi.
- İyi Vergi İdaresi İlkelerinin geliştirilmesi ve aktif olarak teşvik edilmesine yönelik tavsiye (OECD, 1998, s. 40-58).

1998 tarihli raporda şeffaf olmayan vergi uygulamalarıyla ilgili şu hususlara değinilmiştir:

Bir rejimin işleyişinin şeffaf olmamasının, ana ülkenin savunma önlemleri almasını zorlaştıracağı ve rejimin idari uygulamalar açısından şeffaf sayılması için, uygulamaların hem mükellef ve vergi idaresi bakımından hem de ilgili ülkelerin vergi idareleri için açık olası gerektiği belirtilmiştir (OECD, 1998, s. 28).

Raporda şeffaf olmayan rejimlerin yararlanıcılarına vergi makamlarıyla müzakere etme özgürlüğü tanıdığından ve benzer koşullarda vergi mükelleflerine muamelede eşitsizliğe yol açabildiğinden, bu kriterleri karşılamayan rejimlerin zararlı vergi rekabetini artıracağı ifade edilmiştir. Şeffaflık eksikliğinin ise aşağıdaki nedenlerle ortaya çıkabileceği öne sürülmüştür:

- Belirli bir sektörün diğer sektörlere göre daha az etkili bir vergi ortamında faaliyet göstermesine izin veren elverişli idari kararlar şeffaflık eksikliği olarak değerlendirilmiştir. Bu elverişli idari kararların muamelede eşitliği sağlamak için, kararı veren makam tarafından iyi bilinmesi veya kamuoyuna açıklanması ve ayrım gözetmeksizin tüm vergi mükelleflerine sunulması gerektiği ifade edilmiştir.

-Özel idari uygulamaların, yasal kanunların altında yatan temel prosedürlere aykırı olabileceğine değinilmiş ve bu uygulamalar açıklanmazsa, yolsuzluğu ve ayrımcı muameleyi teşvik edebileceği öne sürülmüştür. Ayrıca bu tür uygulamaların, diğer ülkelerin vergi kanunlarını uygulamalarını da zorlaştırabileceği ve dolayısıyla, vergi oranı ve tabanının pazarlık konusu olmadığı, idari uygulamaların ve yaptırımın kanuna uygun olmadığı veya

uygulanabilirlik koşullarının şart koşulmadığı bir rejimin, potansiyel olarak zararlı olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.

- Ve son madde vergi idarelerinin, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uymamaları için kasıtlı olarak gevşek bir denetim politikası benimsemesinin vergi mükelleflerine rekabet avantajı sağlayabileceği ileri sürülmüştür (OECD, 1998, s. 28-29).

1998 tarihli bu ilk raporu, dört farklı ilerleme raporu takip etmiştir.

3.2.2. Birinci İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2000 Raporu)

İlki Haziran 2000'de "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zararlı Vergi Uygulamalarının Belirlenmesi ve Ortadan Kaldırılmasında İlerleme (2000 Raporu) başlıklı bir raporudur. Bu rapor, Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu'nun çalışmalarında kaydettiği ilerlemeyi özetlemiştir. Rapor OECD üye ülkelerinde potansiyel olarak zararlı 47 tercihli vergi rejimi belirlenmiştir. Vergi cenneti kriterlerini karşıladığı tespit edilen 35 yargı bölgesi listelenmiştir. Üye olmayan ekonomilerin zararlı vergi uygulamaları projesi ile ilişkilendirilmesi için önerilerde bulunulmuştur. Zararlı vergi uygulamalarının aşındırıcı etkilerine karşı koymak için koordineli savunma önlemleri tasarlanmıştır (OECD, 2000, s. 5).

2000 yılı tarihli bu ilk ilerleme raporunun içeriği ve şeffaflıkla ilgili değinilen konular şu şekilde özetlenebilir:

Raporun amacı, ülkelerin vergi tabanlarını haksız yere aşındıran, sermaye ve hizmetlerin yerini bozan mobil faaliyetlerle ilgili uygulamaların ortaya çıkardığı sorunları ele alarak vergi sistemlerinin bütünlüğünü güvence altına almaktır. Bu tür uygulamaların, vergi yükünün bir kısmının işgücü, mülk ve tüketim gibi daha az mobil vergi tabanlarına istenmeyen kaymalarına neden olabileceğini ve vergi idareleri ve vergi mükellefleri üzerindeki idari maliyetleri ve uyum yüklerini artırabileceği ileri sürülmüştür. Burada önceliklerinin hem OECD ülkeleri hem de OECD dışı ülkeler için vergilerin veya vergi yapılarının uyumlaştırılmasının teşvik edilmesi, vergilendirme yükünün adil bir şekilde paylaşılmasının ve verginin sermaye tahsis kararlarının alınmasında baskın faktör olmamasının sağlaması olduğu vurgulanmıştır. Bu kapsamda rapor 1998 Raporundaki üye

ülkelerdeki potansiyel olarak zararlı tercihli rejimlerin açıklanmasını, yine 1998 Raporunun vergi cenneti olma kriterlerini karşılayan yargı bölgelerinin belirlenmesini ve son olarak üye olmayan ekonomilerle yapılan çalışmalar ve bu çalışmayı ileriye götürmek için öneriler hakkında bir güncellemeyi içermektedir (OECD, 2000, s. 6).

2000 yılı tarihli raporda, zararlı vergi rekabetini sınırlamak için üye ülkelerin ortak bir yaklaşım uygulayabilecekleri genel bir çerçeve önerilmektedir. Bu çerçeve, ülkelerin zararlı vergi uygulamalarında ısrar eden yargı alanlarına karşı hızlı ve etkili bir şekilde savunma önlemlerinin almalarını kolaylaştıracak şekildedir. İş birliği yapılmayan yargı alanlarından kaynaklanan olumsuz etkilerin ele alınabilmesi ve bu yargı alanlarının kooperatif yargı bölgelerine göre rekabet avantajı elde etmemesi için savunma önlemleri önemli olduğu belirtilmiştir. Eşgüdümlü savunma önlemlerinin uygulanmasında, OECD ülkelerine bağımlı olan yargı alanları ile olmayanlar arasında ayrım yapılmayacağı, bu savunma tedbirlerinin ülkelerin takdirine bağlı olacağı ve kendi iç mevzuatları veya vergi anlaşmaları kapsamında alınacağı ifade edilmiştir. Raporda iş birliği yapmayan vergi cennetlerine karşı uygulanmak üzere, ulusal sistemleri içinde mümkün ve uygun olduğu ölçüde, komite tarafından tavsiye edilen önlemler yer almaktadır. İş birliği yapmayan vergi cennetleri ve zararlı vergi uygulamalarından yararlanan işlemler ile ilgili önlemlerden bazıları şu şekilde özetlenebilir; İşlemlerle ilgili kesintilere, muafiyetlere, kredilere veya diğer ödeneklere izin vermemek, belirli ödemeler için stopaj vergileri uygulamak. İşlemler ile ilgili denetim ve yaptırım faaliyetlerini geliştirmek. Bu ülkelerle kapsamlı gelir vergisi sözleşmesine girmemek. Belirli işlemlere ücretler veya harçlar uygulamak. (OECD, 2000, s. 25).

Sonuç olarak OECD'nin Forum aracılığıyla yaptığı bu ilk ilerleme raporunun, olumlu bir değişiklik yapmaya ve ortaya çıkan uluslararası şeffaflık, adalet ve açıklık ilkelerine katkıda bulunmaya istekli olan ilgili taraflarla fikir birliği oluşturan, iş birliğine dayalı bir yaklaşıma dönüştüğü görülmektedir. Bu gelişme, açık deniz finans merkezlerini düzenleyici ortamlarını iyileştirmeye teşvik etmeye yönelik diğer uluslararası çabalar bağlamında değerlendirilmelidir.

Bu mevcut rapor, 1998 Raporunun diğer uluslararası çabaları tamamlayıcı bir şekilde uygulanmasının ilk aşamasını temsil etmektedir.

3.2.3. İkinci İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2001 Raporu)

2001 yılında yayınlanan İkinci İlerleme Raporunda, vergi cennetleri için yürütülen çalışmada önemli değişiklikler yapılmış ve OECD ile iş birliği içerisinde olmayan bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanmasında, etkin bilgi değişimine ilişkin taahhütlerin ve şeffaflığın kriter olarak aranacağı belirtilmiştir. Şeffaflık kriterinin sağlanmasıyla ilgili iki temel maddeye dikkat çekilmiştir. Birincisi, kanunların benzer şekilde konumlandırılmış vergi mükellefleri arasında açık ve tutarlı bir şekilde uygulanması, ikincisi ise "gizli" kararlar, müzakere edilmiş vergi oranları veya kanunu açık ve tek tip bir şekilde uygulamayan tüm durumların şeffaflık eksikliği olduğu belirtilmiştir. Ayrıca yetersiz düzenleyici denetim varsa veya hükümetin mali kayıtlara yasal erişimi yoksa yine şeffaflık eksikliğinden bahsedilebileceği ve bu durumunda vergi makamlarının yasalarını etkili ve adil bir şekilde uygulamalarını zorlaştırabileceğine değinilmiştir (OECD, 2001, s. 11).

Etkin bilgi değişimiyle ilgili ise; bilgi alışverişini taahhüt eden bir yargı merciinin, ülkedeki tüm kuruluşlara ilişkin bilgileri ve vergi meseleleriyle ilgili olabilecek banka bilgilerine erişileceğini kabul ettiği varsayılmıştır. Raporda şeffaflık kriterini karşılayacak şekilde, yasal mekanizmalar aracılığıyla bilgi alışverişi için muhafaza edilecek bilgilerin, yargı merciinde mevcut olması gerektiği ifade edilmiştir.

Rapora göre etkili bilgi alışverişini taahhüt eden yargı mercii aşağıdaki unsurları içeren bir mekanizma kurmayı kabul eder:

- Taahhüt, belirli bir vergi soruşturmasıyla ilgili olabilecek bilgi talebine yanıt olarak başka bir ülkenin vergi dairesine bilgi verilmesine izin veren yasal bir mekanizmanın mevcut olmasını sağlar.
- Etkili bilgi alışverişinin önemli bir unsuru, elde edilen bilgilerin yalnızca arandığı amaçlar için kullanılmasını sağlamak için uygun önlemlerin uygulanmasıdır.

- Vergi mükelleflerinin haklarının yeterli şekilde korunması, vergiyle ilgili işlerinin gizliliği, bilgi alışverişi programlarının bütünlüğü ve etkililiğinin korunması için gerekli yapıların oluşturulmasının kabulü ön görülmüştür (OECD, 2001, s. 11).

Bu raporu üçüncü ilerleme raporu takip etmiştir.

3.2.4. Üçüncü İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2004 Raporu)

2004 yılı başında, OECD Üçüncü İlerleme Raporunu yayınlamıştır. Raporda 2001'den bu yana komitenin çalışmaları ve elde edilen önemli ve olumlu sonuçlardan, OECD üye ülkeleriyle ilgili olarak çalışmada kaydedilen ilerlemelerden, şeffaflık ve etkin bilgi alışverişi taahhüdünde bulunan OECD dışındaki ülkeler ve yargı bölgeleri ile iş birliği sürecini gerçekleştirmede kaydedilen önemli gelişmelerden ve son olarak zararlı vergi uygulamalarını ele almak için savunma önlemlerinin koordineli bir şekilde uygulanmasına yönelik bir çerçeveden bahsedilmektedir.

Komite 1998'de tercihli vergi rejiminin zararlı olup olmadığını belirlemek için belirli kriterleri (tercihli rejim kriterleri) ve üye ülkelerdeki zararlı tercihli rejimleri ele almak için yönergeleri kabul ettiğini açıklamıştı. Bu yönergede üye ülkelere; zararlı vergi uygulamaları oluşturan mevcut tedbirleri güçlendirmekten kaçınmaları, zararlı vergi uygulamaları teşkil edenleri belirlemek amacıyla mevcut önlemleri gözden geçirmeleri ve her türlü zararlı tercihli rejimlerin zararlı özelliklerini 5 yıl içinde ortadan kaldırmaları istenmekteydi. Bu kapsamda zararlı tercihli vergi rejimlerini belirleme çalışmalarını yürütmek için Forum, her üye ülkenin tercihli rejim kriterlerine göre tercihli vergi rejimlerini kendi kendine incelemesini talep etmiş ve öz incelemeler tamamlandıktan sonra, rapor edilen her tercihli rejim için bir emsal değerlendirme süreci başlatılmıştır. 2000 yılında Komite tarafından tanımlanan potansiyel zararlı olarak 9 genel kategoride 47 tercihli vergi rejimine ek olarak holding şirketlerini ve benzeri tercihli vergi rejimleri de değerlendirilmiş, ancak 2000 yılında, ortaya çıkardıkları karmaşıklıkların bu tür rejimlerin etkilerinin daha fazla analizinin gerekli olduğu gerçeği göz önüne alındığında potansiyel olarak zararlı tercihli rejimler olarak tanımlanmamıştır (OECD, 2004, s. 5).

Üçüncü ilerleme raporunda komite, tercihli rejim kriterlerinin uygulanması gereken şekli yorumlamak için daha fazla çalışma yapılması gerektiğini kabul etmiş ve hangi potansiyel zararlı rejimlerin gerçekten zararlı olduğunu ve zararlı özelliklerin nasıl kaldırılacağının belirlenmesinde üye ülkelere yardımcı olmak için kılavuz/uygulama notları geliştirilmiştir. Bu uygulama notları şeffaflık ve bilgi alışverişi, finansal koruma, transfer fiyatlandırması, holding şirketleri, fon yönetimi ve nakliye konularında yoğunlaşmıştır.

Uygulama notunun şeffaflık ve bilgi değişimi bölümü, Vergi Konularına İlişkin Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nın ilkelerini içermekte ve şeffaflık kriteri kapsamında gerekli olan bilgi türleri ve uygulamalar hakkında rehberlik sağlamaktadır (OECD, 2004, s. 6).

Uygulama notunun şeffaflık ve bilgi değişimi bölümünde yer alan, Vergi Konularına İlişkin Bilgi Değişimi Model Anlaşması özel olarak oluşturulmuş bir çalışma grubu olan "Etkili Bilgi Alışverişi Küresel Forum Çalışma Grubu" içinde geliştirilmiştir. Malta ve Hollanda'nın eş başkanlığını yaptığı bu gruba Aruba, Avustralya, Bermuda, Bahreyn Krallığı, Kanada, Cayman Adaları, Kıbrıs, Fransa, İrlanda, Man Adası, İtalya, Japonya, Malta, Norveç, Hollanda, Hollanda, Seyşeller Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti, San Marino, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri ve Mauritius'tan temsilciler katılmıştır (OECD, 2004, s. 13).

Model Anlaşma, bilgi alışverişi yoluyla vergi konularında uluslararası iş birliğini teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Model Sözleşme bağlayıcı bir belge olmayıp, tüm Katılımcı Ortaklar tarafından üstlenilen taahhütler ışığında hazırlanmış iki model içermektedir. Model Anlaşma, bilgi alışverişi ihtiyacının karşılamasının dünya çapında birçok finans merkezi için çok önemli olduğunu vurgulayarak tüm ekonomileri bu çabada iş birliği yapmaya davet etmektedir. Aynı zamanda vergi konularında talep üzerine bilgi alışverişini kapsamaktadır. Talepte bulunan ülkenin kendi vergi kanunlarını uygulayabilmesi için, talep edilen ülkenin kendi vergi amaçları için bilgiye ihtiyaç duymadığı durumlarda bile bilgilerin sağlanması gerektiğini özellikle belirtmektedir. Model Anlaşma kapsamında, sözleşme tarafları ayrıca, yetkili makamlarının bankalar, diğer mali kurumlar ve bir kurum veya mütevelli sıfatıyla hareket eden kişiler tarafından

tutulan bilgileri alma, kişilerin mülkiyetine ilişkin bilgi alma ve verme yetkisine sahip olması gerektiğini öngörmektedir. Model Anlaşma aynı zamanda, vergi mükelleflerinin meşru çıkarlarını korumak için önemli güvenceler içermektedir. Örneğin, bilgi ticari bilgiyse ve ticari sırrı ifşa edecekse veya bilgi avukat-müvekkil ayrıcalığı ile korunuyorsa, bilgi talebi reddedilebilecektir (OECD, 2004, s. 13).

Model Anlaşmayla, vergi mükellefinin vergi dışı işleriyle ilgili bilgileri talep edilemeyecektir. Bu bağlamda, talepte bulunan bir ülkenin, talebin uygunluğunu göstermek için talep edilen ülkeye ne tür bilgiler sağlaması gerektiği anlaşmada açıklanmıştır. Model Anlaşma ile alınıp verilen her türlü bilginin gizle tutulacağı ve bilgilerin üçüncü kişilere veya üçüncü ülkelere ifşa edilmesinin ancak talep edilen ülkenin açık yazılı onayına tabi olduğu belirtilmiştir.

Model Anlaşma vergi bilgi değişim anlaşmalarının temelini oluşturmuştur.

Üçüncü ilerleme raporunda değinilen bir diğer hususta muhasebe standartları ile ilgilidir. Vergi amaçlı bilgi alışverişi, ancak talepte bulunan bir yargı yetkisinin vergiyle ilgili güvenilir bilgi mevcut olduğunda veya zamanında sunulabildiğinde ve bilgilerin elde edilmesini sağlayan yasal mekanizmalar olduğunda etkili olabilir. Bu durum ise muhasebe kayıtlarının tutulması ve bu tür kayıtlara erişim için standartlar gerektirmektedir. Katılımcı Ortaklar, şeffaflıkla ilgili bu tür standartları geliştirmek için Global Forum'un himayesinde "Joint Ad Hoc Group on Accounts (JAHGA)" Hesaplar Üzerinde Ortak İş Birliği konusu ile bir araya gelmiştir. JAHGA'ın amacı, vergi amaçlı etkin bilgi alışverişini kolaylaştırmak ve şeffaflık için ortak standartlar geliştirmektir. JAHGA grubu, güvenilir finansal bilgilere erişim sağlama gerekliliği ile vergi mükellefleri ve idareler üzerinde gereksiz uyum yüklerinden kaçınma ihtiyacı arasında uygun bir denge olmasını sağlamak için çalışmaktadır. JAHGA grubunun ilk toplantısı 2002'de Cayman Adaları'nda düzenlenmiştir. Grubun görevi OECD içinde ve dışında geçerli olacak standartlar geliştirmektir. Bu standartlar muhasebe kayıtlarının tutulması ve bunlara erişim ile ilgili mevcut uygulamalar, genel olarak tutulması gereken muhasebe kayıtlarının niteliği, bu tür hesapların güvenilirliği ve bu tür kayıtların ne kadar süreyle saklanması gerektiği şeklinde sıralanabilir (OECD, 2004, s. 14).

Sonuç olarak üçüncü ilerleme raporunda uygulama notu kılavuz olarak kullanılarak, her OECD üye ülkesinden, potansiyel olarak zararlı 47 rejimin tanımlanmasından bu yana uygulamaya konan potansiyel olarak zararlı rejimlerle birlikte, 2000 yılında tanımlanan tercihli rejimlerinin gözden geçirilmesi istenmiştir. Tüm üye ülkeler inceleme sürecine katılmıştır. İncelemeler, tercihli rejim kriterleri altında her rejimin kendi kendini değerlendirmesiyle birlikte, birçok rejim değiştirilmiş, rejimler güncellenmiştir. Öz incelemeler tamamlandıktan sonra, her rejim için ek bir emsal değerlendirme süreci gerçekleştirilmiştir. Bu emsal incelemeleri sırasında, üye ülkelerden, tercihli rejim kriterleri kapsamında diğer üye ülkelerin rejimlerine ilişkin değerlendirmelerini sunmaları ve bu rejimlerin zararlı olup olmadığına ilişkin tüm ilgili faktörlerin genel bir değerlendirmesine dayalı olarak bir değerlendirme sunmaları istenmiştir. Ve nihayet 2000 yılında potansiyel zararlı olarak tanımlanan 47 rejimden on sekizinin, rejimlere sahip olan ülkeler tarafından kaldırılmış veya kaldırılma sürecinde olduğu belirtilmiş, on dört rejimin değiştirilerek potansiyel olarak zararlı özelliklerinin kaldırılması sağlanmış ve daha sonraki analizlere göre kalan on üç rejimin de zararlı olmadığı bulunmuştur.

Bu raporu dördüncü ve son ilerleme raporu takip etmiştir.

3.2.5. Dördüncü İlerleme Raporunun Kapsamı ve Şeffaf Olmayan Vergi Uygulamalarıyla İlgili Hususlar (2006 Raporu)

2006 yılında yayınlanan dördüncü ve son ilerleme raporunda ise çalışma başlangıçta üç cephede ilerlemiştir: ilki OECD üye ülkelerindeki tercihli vergi rejimlerinin zararlı özelliklerinin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması, ikincisi vergi cennetlerinin belirlenmesi ve şeffaflık ve etkin bilgi alışverişi ilkelerine bağlılıklarının aranması ve son olarak diğer OECD dışı ekonomilerin teşvik edilmesi (OECD, 2006, s. 2).

Raporla OECD ülkeleri şeffaflık ve etkin bilgi alışverişi ilkelerinin uygulanmasını teşvik ederek, her ülkenin ulusal vergi meseleleri üzerindeki egemenliğinin korumasını ve kendi vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Raporun amacı ise, irili ufaklı, OECD ve OECD dışı, gelir vergisi sistemi olan ve olmayan tüm ülkelerin serbestçe ve adil bir şekilde rekabet edebilecekleri, ekonomik büyümenin ve artan refahın

paylaşılmasına olanak sağlayacak bir ortam yaratmak olduğu ifade edilmiştir. Bu ortamın yaratılması için ana konular ise etkili bilgi alışverişi yoluyla şeffaflık ve uluslararası iş birliğinin sağlanması ekseninde yoğunlaşılmıştır.

3.3. Vergi Konularında Bilgi Değişimine İlişkin Model Anlaşma (Model TIEA)

1998 Raporu, "etkili bilgi alışverişi eksikliğini" zararlı vergi uygulamalarının belirlenmesinde kilit kriterlerden biri olarak tanımlamıştır. Bu kapsamda çalışmaları devam etmiş ve 2002 yılında OECD Küresel Forumu Etkin Bilgi Değişimi Çalışma Grubu ("Çalışma Grubu") tarafından "Vergilendirmeye İlişkin Konularda Bilgi Değişim Anlaşmalarını-Model Anlaşma (Model TIEA)" geliştirilmiştir.

Çalışma Grubu, OECD Üye ülkelerinden temsilcilerin yanı sıra Aruba, Bermuda, Bahreyn, Cayman Adaları, Kıbrıs, Man Adası, Malta, Mauritius, Hollanda Antilleri, Seyşeller ve San Marino'dan delegelerden oluşmaktadır. Çalışma Grubunun görevi, etkin bilgi alışverişi sağlamak için kullanılabilecek yasal bir araç geliştirmek olarak belirlenmiştir. Anlaşma, OECD'nin zararlı vergi uygulamalarına yönelik girişiminin amaçları doğrultusunda etkin bilgi alışverişi standardını temsil etmektedir. Anlaşmanın amacı, bilgi alışverişi yoluyla vergi konularında uluslararası iş birliğini teşvik etmek olarak tanımlanmıştır. Anlaşma bağlayıcı bir belge değildir, ancak OECD ve taahhüt edilen yargı yetkileri tarafından üstlenilen taahhütler ışığında hazırlanan ikili anlaşmalar için iki model içermektedir. Bu bağlamda, dünya çapındaki finans merkezlerinin bu belgede belirtilen vergi bilgi alışverişi standartlarını karşılamasının önemli olduğu vurgulanmıştır. Mümkün olduğu kadar çok ekonominin bu önemli çabada iş birliği yapmaya teşvik edilmesi OECD açısından odak olarak görülmüştür. Anlaşmada yer alan standardın uygulanmasının, iş dünyasının bilgi alışverişinde iş birliği yapmayan ekonomilere göç etmesi katılımcı ekonomilerin çıkarına olmadığı ve bu sonuçtan kaçınmak için vergi bilgi alışverişi konularında iş birliği eksikliğinin etkisine karşı vergi sistemlerinin bütünlüğünü korumaya yönelik önlemler alınması gerektiği vurgulanmıştır. Önlemlerin alınması ve ortak standartların uygulanması durumunda ekonomilerin dezavantajlı olmadığı ve eşit şartlara ulaşılan bir düzen kurulmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Anlaşma hem çok taraflı bir araç (entegre bir ikili anlaşmalar paketi için temel sağlar) hem de

ikili anlaşmalar için bir model olarak sunulmuştur. Çok taraflı anlaşmada bir taraf, yalnızca bağlı olmayı kabul ettiği taraflara karşı sorumludur. Bu nedenle, çok taraflı anlaşma ile bağlı olmak isteyen taraf, onay, tasvip veya kabul belgesinde, bağlı olmak istediği tarafı veya tarafları açıkça belirtmesi gerekmektedir. İkili versiyonun, ikili bilgi alışverişi anlaşmaları için bir model olarak hizmet etmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle, modelde belirlenen standardı uygulamak için metinde yapılacak değişikliklerin ikili anlaşmalarda kabul edileceği belirtilmiştir (OECD, 2002, s. 2-3).

Haziran 2015'te OECD Mali İşler Komitesi (CFA), Model Anlaşmaya İlişkin Model Protokolü onaylamıştır.

3.3.1. Model Protokolü

2015'te onaylanan Model Protokol, mevcut TIEA'larının kapsamını otomatik veya kendiliğinden bilgi alışverişini de kapsayacak şekilde yargı makamları tarafından kullanılabilecek formda oluşturmuştur. Bu durumda, yargı bölgeleri daha sonra Ortak Raporlama Standardına uygun olarak otomatik bilgi alışverişini yapabilir veya Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması kapsamında otomatik olarak bilgi alışverişini mümkün olmadığı durumlarda TIEA'da Ülke Ülke Raporlarının otomatik değişimini uygulamaya koymak amacıyla ikili bir yetkili makam anlaşmasını da kullanabilirler. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin ("Çok Taraflı Sözleşme") 6. ve 7. maddeleri ile OECD Model Vergi Sözleşmesinin 26. maddesinde, Akit Taraflar arasında otomatik ve kendiliğinden bilgi alışverişi olasılığını öngörmektedir. Ancak, Nisan 2002'de yayınlanan mevcut Model TIEA, bu tür değişim biçimlerini sağlamamaktadır. Çok Taraflı Sözleşme şu anda uluslararası bilgi alışverişi için en geniş kapsamlı yasal araç olduğundan, Vergi Konularında Çok Taraflı Sözleşme temelinde yargı alanlarının çoğu durumda Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Alışverişi Standardı da dâhil olmak üzere bilgi alışverişini uygulamaya koymayı seçmesi beklenmektedir. Model Protokolün içeriği bu bağlamda, aralarında bir TIEA bulunan ve otomatik ve/veya kendiliğinden bilgi alışverişi için yasal temel oluşturmak amacıyla TIEA'larına güvenmek isteyen yargı mercileri tarafından kullanılabilir (OECD, 2015, s. 2).

Model Protokol ayrıca, bir TIEA kapsamında bilgi alışverişi formlarını Çok Taraflı Sözleşme tarafından öngörülen formlara ve ayrıca OECD Model Vergi Sözleşmesinin 26. maddesine uygun hale getirmek amacıyla kendiliğinden bilgi alışverişine izin veren bir madde 5B içermektedir. Yetkili makamların bu hüküm kapsamında kendiliğinden bilgi alışverişinin kapsamını daha fazla netleştirmek istemeleri halinde, TIEA'nın 13. maddesi temelinde bir yetkili makam anlaşması yapabilmektedirler (OECD, 2015, s. 2).

Model Protokole dayalı bir protokol aracılığıyla bir TIEA'ya otomatik bilgi alışverişi hükmünün (Madde 5A) dâhil edilmesi, yalnızca TIEA'nın Akit Taraflarının otomatik olarak bilgi alışverişinde bulunmaları için yasal temel oluşturacaktır. Madde 5A temelinde, Akit Taraflar, bir TIEA temelinde Çok Uluslu Şirket Grupları için Standart veya Ülkeye Göre Raporlamayı uygulamayı kabul edebilmektedirler. Ayrıca Akit Taraflar, yetkili makamlarının madde 5A kapsamında bir yetkili makam anlaşması yapma yetkisine sahip olduğunu belirtmek isterlerse, Akit Taraflar madde 5A'nın metnini buna göre değiştirebilmektedirler. Model Protokol ayrıca, bir TIEA kapsamında bilgi alışverişi formlarını Çok Taraflı Sözleşme tarafından öngörülen formlara ve aynı zamanda OECD Model Vergi Sözleşmesinin 26. maddesine uygun hale getirmek amacıyla zorunlu kendiliğinden bilgi alışverişine izin veren bir madde 5B içermektedir. Madde 5B Çok Taraflı Sözleşme kapsamında bilgi alışverişini yöneten 4. maddenin öngörülebilir ilgili genel ilkesini belirginleştirir. Yetkili makamların bu hüküm kapsamında kendiliğinden bilgi alışverişinin kapsamını daha fazla netleştirmek istemeleri halinde, TIEA'nın 13. maddesi temelinde bir yetkili makam anlaşması yapabilirler (OECD, 2015, s. 3).

TIEA ortaklarının yetkili makamlarına bilgi talebinde bulunurken kullanmaları amacıyla bir model şablon tasarlanmıştır[4]. Model şablonda iletişim bilgileri, referans numaraları, incelenen mükellefin kimlik bilgileri, bilgi değişimi talebinde vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ne olduğu, bilgi değişim talebinin ilgili olduğu vergi türü, talep edilen verginin hangi vergisel işlemlerle ilgili kullanılacağı gibi bilgiler istenilmiştir. Bunun yanında son madde de bilgi talebinde bulunan yetkili birimle ilgili: bilgilerin gizli tutulacağı ve amaç dışında

[4] Model Anlaşmanın Türkçe Versiyonu için: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm

kullanılmayacağı, bilgi değişimi talebinin iç hukuk düzenlemelerine ve uluslararası anlaşmalara uygun yapıldığı, talep edilen bilginin elde edilmesi için, kendisine aşırı güç durumlar yaratacak durumlar haricinde, kendi ulusal sınırları içerisinde mevcut bulunan bütün imkanları sonuna kadar kullandığı yönünde hükümler yer almıştır (OECD, 2015).

3.4. Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Projesi (Base Erosion and Profit Shiftinh: BEPS)

Kamunun elinde bulunan en önemli gelir kaynağı olan vergilerle ilgili ulusal düzenlemeler yapılırken diğer devletlerin vergi sistemlerinin göz önünde bulundurulmaması sebebiyle bazı uyumsuzluklar, düzensizlikler ve kanun boşlukları ortaya çıkabilmektedir. Global dünya düzeninde sermayenin hızla yer değiştirmesi kaynak ülke, ikamet edilen ülke arasındaki vergi farklılıklarından dolayı ortaya çıkan karışıklıklarla, ülkeler arası ikili anlaşmalarla mücadele edilmeye çalışılsa da bu mücadele yeterli gelmemiş ve ülkelerin global bir iş birliği içine girmesi gerekmiştir. Bu kapsamda G-20 ülkeleri liderleri tarafından görevlendirilen OECD, Şubat 2013'te "*Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması* (Base Erasion and Profit Shifting-BEPS)"na ilişkin projeyi duyurmuştur[5]. İlerleyen süreçte OECD Mali İşler Komitesi "*Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı* (Action Plan on Base Erasion and Profit Shifting)'nı Temmuz 2013'te ilan etmiş ve 5-6 Eylül tarihlerinde G-20 liderlerinin katıldığı Rusya'nın Saint Petersburg şehrinde düzenlenen zirvede eylem planı kabul edilmiştir. Eylem Planı, matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması konusunda atılması gereken adımları belirlemekte, bu adımların uygulanması için belirli tarihler ortaya koymakta ve bahsi geçen adımların uygulamasında gerekli olan kaynakları ve yöntemleri sıralayarak ülkelere bir yol haritası oluşturmaktadır (Biçer & Erginay, 2015, s. 2)

BEPS projesi, çok uluslu şirketlerin küresel vergilendirmeden kaçınmalarına yol açan uluslararası vergi uygulamalarına ilişkin endişelerden doğmuştur (Ault vd., 2014, s. 68; Bauner, 2014, s. 55).

[5] Daha fazla bilgi için: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264202719-en.pdf?expires=1677657174&id=id&accname=oid030093&checksum=31227226F97D2D33C22657A0D1B2B9B5

BEPS projesiyle vergiden kaçınmak amacıyla vergi mevzuatlarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlanan ÇUŞ'lar tarafından kullanılan vergi planlama stratejileriyle mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını geliştirmek ve daha şeffaf bir vergi ortamı sağlamak için 15 eylem planının uygulanması konusunda mutabakata varılmıştır (OECD, 2022). BEPS projesi, uluslararası vergi anlaşmalarında ve vergi kanunlarında önemli değişiklikler öngörmesinin yanı sıra konuyla ilgili dönemin tek global uyumlaştırma çabası olması nedeniyle uluslararası vergilemedeki en kapsamlı değişiklik olarak nitelendirilmektedir (Mealey & Wehnert, 2016, s. 3). Bu eylem planıyla vergilendirmenin olmaması veya düşük olması durumlarının yanı sıra çifte vergilendirmenin etkinsizliğini de önlemek için değişikliklere yer verilmiştir. İkili vergi anlaşmaları çifte vergilendirmeyi önlemede etkili olsa da ikiden fazla ülke arasındaki etkileşimlerden kaynaklanan çifte vergilendirmeyi önleme konusundaki başarıları tartışmaya açıktır. Özellikle, üçüncü ülkelerin anlaşma ortakları tarafından oluşturulan ikili çerçeveye dâhil edilmesi, ofis alanı, maddi varlıklar ve çalışanlar açısından çok az önemli olan veya hiç önemi olmayan paravan şirketler aracılığıyla yapıldığında, mevcut kuralları zorlamaktadır. Dolayısıyla değişen iş modellerine ve teknolojik gelişmelere ayak uyduramayan uluslararası standartların, amaçlanan etki ve faydalarını eski haline getirmek için vergilendirmenin ve ilgili maddenin yeniden düzenlenmesi ve uluslararası düzeyde kurumlar vergisinin tutarlılığını sağlamak için yeni uluslararası standartlar tasarlanmaya çalışılmıştır (OECD, 2013, s. 9-10).

"Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı" 15 eylemi üç ana başlıkta toplamaktadır. Bu başlıklar ise;

(i) *Kurumlar vergisinin uluslararası düzeyde uyumu*. Bu kapsamda alınan aksiyonlar; Hibrit Uyuşmazlıklar, Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi, Faiz indirimlerinin sınırlandırılması, Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele

(ii) *Vergilendirme ve özün önceliği ilkesinin eşgüdümlenmesi*. Bu kapsamda alınan aksiyonlar; Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi, Yapay işyeri uygulamalarından

kaçınma, Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması

(iii) *Vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlikle desteklenen şeffaflığın sağlanması*. Bu kapsamda alınan aksiyonlar; BEPS ölçümünün takip edilmesi, Zorunlu beyan kuralları, Transfer fiyatlandırması, Ülke bazında raporlama, Uyuşmazlıkların çözümü (OECD, 2013, s. 13-14).

Eylem Planı kapsamında atılması gereken adımlar, ilgili çalışmalar ve düzenlemeler ise şu şekilde özetlenebilir;

3.4.1.BEPS Eylem Planında Yer Alan Düzenlemeler

BEPS Eylem Planına ilişkin nihai raporlara göre, bazı eylemler tüm OECD ve G20 ülkeleri tarafından uygulanmak üzere taahhüt edilmiş, bu eylemler asgari standartlar olarak kabul edilmiş ve bu standartlarla, ülkelerin belirlenen eylem karşısında aksiyonsuz kalmalarının önüne geçilmek istenmiştir. Bazı eylemler ülke uygulamalarının yakınlaşmasını kolaylaştırmak için tavsiyeler niteliğindeyken bazıları uygulama rehberi niteliğindedir.

Eylemler aşağıdaki kategoriler kapsamında geliştirilmeye devam edilmektedir:

(i) Asgari Standartlar: Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele (Eylem 5), anlaşma suiistimalinin önlenmesi (Eylem 6), ülke bazlı raporlama (Eylem 13) ve uyuşmazlıkların çözüm sürecinin iyileştirilmesi (Eylem 14).

(ii) Tavsiyeler (Ülke uygulamalarının birbirlerine yakınlaşmasını kolaylaştırmak için getirilen ortak yaklaşımlardır.): Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkisiz hale getirilmesi (Eylem 2), faiz giderlerinin indirilmesinin sınırlandırılması (Eylem 4), daimî işyeri tanımı değişiklikleri (Eylem 7) ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler (Eylem 8, 9, 10).

(iii) En iyi uygulamalara ilişkin rehberler (Ülkeler dilerse, bu rehberlere iç hukuklarında yer verebilir.): Kontrol edilen yabancı

kurum kuralları (Eylem 3), mükelleflerinin agresif vergi planlamalarının zorunlu bildirimi (Eylem 12).

(iv) Ölçüm ve sürecin ilerleyişi: Dijital ekonomi (Eylem 1), BEPS konusunda veri toplama ve analiz (Eylem 11), çok taraflı enstrüman geliştirilmesi (Eylem 15).

OECD / G20 BEPS Projesi kapsamında geliştirilen, 15 eylem planı başlıklarına bakıldığında "gelişmekte olan devletleri vergiden kaçınma konusunda ulusal ve uluslararası kural ve araçlarla donatma, kârların veya kâr üreten ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve değerin yaratıldığı yerlerde vergilendirilmesini vurgulayarak şeffaflığı sağlama amacı güttükleri görülür" (Yaltı, 2018, s. 175).

3.4.1.1. Eylem 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları

Dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasında ortaya çıkardığı temel zorlukları belirlemek ve bütünsel bir yaklaşımla dolaylı-dolaysız vergilendirmeyi göz önünde bulundurarak bu zorluklarla mücadele etmek için ayrıntılı çözüm önerileri geliştirmeye çalışılmıştır. İncelenen konular şu şekilde listelenebilir;

- Bir şirketin, mevcut uluslararası kurallar kapsamında vergiye tabi olmaksızın başka bir ülkenin ekonomisinde önemli bir dijital varlığa sahip olabilmesi,
- Dijital ürün ve hizmetlerin kullanımıyla, pazarlanabilir mekâna ilişkin veri oluşumundan yaratılan değerin ilişkilendirilmesi,
- Yeni iş modellerinden elde edilen gelirin karakterizasyonu,
- İlgili kaynak kuralının uygulanması ve sınır ötesi dijital mal ve hizmetlerin arzına ilişkin KDV ya da mal ve hizmet vergilerinin etkin bir şekilde toplanmasının nasıl sağlanacağı.

Eylem 1 kapsamında kurumlar vergisinin uluslararası tutarlılığının sağlanması konusuna değinilmiş ve bu amaçla çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik kuralları tesis etmek ve temelde yeni bir dizi standartla tamamlanmasına ihtiyaç olduğu vurgusu yapılmıştır (OECD, 2013, s. 16-17).

3.4.1.1.1.Dijital Ekonomi ve Yeni İş Modelleri

Dijitalleşme olgusu, sanayi devriminden bu yana ekonominin gelişmesinde, büyüme ve inovasyonun ana itici güçlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Brynjolfsson & Kahin, 2000, s. 1).

Dijital ekonomiyle birlikte elektronik ticaret, online ödeme sistemleri, mobil uygulama mağazaları, mobil reklamcılık, bulut bilişim, katılımcı ağ platformları gibi yeni iş modelleri ortaya çıkmıştır. Bu iş modelleri kapsamında icra edilen farklı türdeki faaliyetlerin neticesinde ortaya farklı gelir türleri çıkmıştır. İşletmelerin vergi sorumluluğu minimize edilmiş ve bu gelirlerin takip edilmesi zor bir hal almıştır (Budak, 2017, s. 321). Dijital ekonominin sürekli gelişim içinde olması vergi idarelerince takip edilmesinde ve vergilendirilmesinde sorunlara sebep olmaktadır. Bu sorunların başında, dijital işlem yapan kişilerin kimliğinin önemli ölçüde gizli kalması ve işlemlerden elde edilen gelirin miktarı ve elde edildiği yerin tespitinin güç olması gelmektedir. Özellikle dünyanın en büyük ÇUŞ'larının, farklı vergi sistemlerindeki boşlukları kullanarak kârlarını düşük vergi oranlı ülkelere kaydırmaya ve vergi matrahlarını azaltmaya yönelik vergi planlamaları tüm dünyada endişeye neden olmuştur (Topçu, 2018, s. 69).

Dijital ekonomi vergilendirilmesinin birinci amacı, malların ve hizmetlerin çevrimiçi satışını sağlayan büyük pazarların etkinliklerini ve arama motorlarında karşılaşılan arama bazlı reklamcılığa yönelik pazarları vergilendirmektir. İkinci amacı ise, bütün aktiviteleri çevrimiçi servislerle alakalı olan elektronik ticareti vergilendirmektir (Boccia, 2016, s. 3).

Dijital ekonominin hızlı gelişimi uluslararası vergi sistemleri için büyük zorlukları da beraberinde getirmiştir. Geleneksel vergi kanunları küresel iş uygulamalarındaki değişikliklere uyum sağlayamamıştır. İş modelleri ile ilgili olarak, dijital ekonomideki vergilendirmeyle ilgili temel sorunlar şu şekilde sıralanabilir; pazardaki fiziksel varlığın öneminin azalması, maddi olmayan varlıkların artan önemi ve hareketliliği, yoğun veri kullanımı, ücretsiz ürünler tarafından oluşturulan dışsallıklardan değer elde eden çok yönlü iş modellerinin yaygın olarak benimsenmesi ve değer yaratmanın gerçekleştiği yargı alanını belirleme zorluğudur (OECD, 2013, s. 7; Moreno & Brauner, 2015, s. 4). BEPS ile ele alınmak istenen dijital ekonomideki işletmelerin nasıl değer yarattığı,

kârlarını nasıl elde ettiği ve dijital ekonominin kaynak-ikamet kavramları veya vergisel amaçlar için gelirin karakterizasyonu ile nasıl ilişkili olduğu konularıdır. Eylem 1 Nihai Raporu, dijital iş modellerinin doğasını etkileyebilecek gelecekteki olası gelişmelerin kapsamlı olmayan bir listesini ve farklı bilgi iletişim teknolojilerinin (BİT) katmanlarının nasıl etkileşime girdiğine dair kavramsal bir genel bakışı içermektedir. İnternetteki kavramlar, sanal para birimleri, gelişmiş robotik alan, 3D baskı, paylaşım ekonomisi- ortak üretim, devlet verilerine erişim ve kişisel verilerin güçlendirilmiş korunması kavramları kısa ve açıklayıcı bir şekilde tasvir edilmiştir. Raporda, bilgi iletişim teknolojilerinin tüm sektörlere yayılması nedeniyle birkaç yeni iş modeli ortaya çıktığından ve işletmelerin, minimum personel ve fiziksel operasyon ihtiyacı ile piyasalarda ekonomik faaliyet yürütebilecek olmalarından, dijital ekonominin temel özelliklerinin (hareketlilik ve maddi olmayan varlıklara bağımlılık gibi) avantajlı kullanımından ve bilişim teknolojileri sektöründeki şirketlerin vergi planlamalarından bahsedilmiştir (OECD, 2013, s. 8-10).

OECD, dijital ekonomiyle ilgili olan dört BEPS fırsatı alanı belirlemiştir. Birincisi, pazar ülkesinde vergilendirilebilir bir varlıktan kaçınmanın veya gelirin en aza indirilmesinin bir sonucu olarak pazar ülkesinde verginin kaldırılmasını veya azaltılmasını içerir. Fiziksel bir mevcudiyet gerektirmeyen sınır ötesi çevrimiçi işlemler için, genellikle iç hukukta bir vergi yükümlülüğü tanımlanmaz. İkamet edilen ülke vergilendirme hakkını kabul etmezse, ilgili gelir fiilen vergilendirilmez. Vergiye tabi bir mevcudiyet durumunda, pazar ülkesinde yalnızca minimum işlevler, varlıklar ve riskler tahsis edilerek veya kesintiler maksimize edilerek gelir en aza indirilebilir. Bu bir sorun olarak kabul edilir, çünkü işlevlerin ve varlıkların tahsisi genellikle vergi amaçlıdır. Bu durum, özellikle maddi olmayan varlıkların düşük vergi rejimlerinde bağlı kuruluşlara devredilmesi durumunda, ikamet edilen ülkedeki vergiyi düşürmeye yönelik ikinci BEPS fırsatı için de geçerlidir. Diğer iki BEPS fırsatı, stopaj vergilerinden kaçınma ve aracı ülkede belirli sözleşmeye dayalı ödemeler ve holding şirketlerinin dayatması yoluyla verginin ortadan kaldırılması veya azaltılmasıdır (Moreno & Brauner, 2015, s. 4).

OECD çalışmalarında bugünün görüşü, kaynakta vergilendirmenin dijital ekonomide yeterince yerleşmediği yönündedir. Potansiyel nedeni ise bilgi iletişim teknolojilerinin yayılması ve evriminde görülmektedir. Bu evrim, pazar ülkelerinde önemli fiziksel operasyonlar olmadan üstlenilen sınır ötesi ticari faaliyetlerin ölçeğini genişletmiştir. Bu sebeplerle OECD, kategorilere ayrılabilecek daha geniş vergi zorlukları belirlemektedir. Bunlar; Nexus yaklaşımı, değer yaratma (value creation) ve verilerin kullanımı, dijital ürünler veya ilgili hizmetler için yapılan ödemelerin karakterizasyonu şeklinde sıralanabilir (OECD, 2015, s. 99).

3.4.1.1.2. Patent Box Rejimi- Nexus Yaklaşımı-Modifiye Nexus Yaklaşımı

İnovasyon faaliyetleri, ülkelerin ekonomik büyümesi ve üretkenliği için çok önemli bir faktör olduğundan hükümetler, firmaların Ar-Ge faaliyetlerini vergi ile ilgili araçlar veya para desteği ile teşvik etmek için mali teşvikler geliştirmişlerdir. Patent Box (PB), patentlerden, fikri varlıklardan veya fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelire uygulanan düşük tercihli oranlar için kullanılan bir terimdir (Evers, vd, 2015, s. 502-530). Patent Box sistemi ilk olarak 1970'lerde Fransa ve İrlanda'da ortaya çıkmış, daha sonra 2007-2008 yılları arasında Belçika, Çin, Lüksemburg, Hollanda ve İspanya, 2013 yılında Birleşik Krallık, 2014 yılında Portekiz ve 2015 yılında İtalya gibi diğer ülkelere yayılmıştır (Flak & Peng, 2018, s. 733). Daha sonra Çin, İsrail ve Türkiye gibi diğer Avrupa dışı ülkelerde uygulama alanı bulmuştur (Faulhaber, 2017, s. 1641). Bu gelişme, (BEPS)'le birlikte OECD'den özel ilgi görmüştür.

Israel, vd'nin (2022)'nin Patent Box hakkında yaptıkları kapsamlı sistematik bir çalışma sonucunda; literatürdeki çalışmaların esas olarak farklı ülkeler bağlamında patent rejimini tanımlamaya, şirket veya ülke performansı üzerindeki etkilerini analiz etmeye ve yer seçimleri üzerindeki etkisini anlamaya odaklandığı bulunmuştur. Bunun yanında Patent Box rejiminin hem olumlu hem olumsuz etkilerine değinilmiştir. İnovasyon sonuçları, ülke performansı, şirket performansı hakkında olumlu ampirik kanıtlar sunulurken, vergi idarelerinde kârların kayması ve karmaşıklığın artması gibi olumsuz etkiler de bulunmuştur. Bu karışık kanıtlar, diğer Ar-Ge teşviklerine benzetilmiş ve olumsuz etkilerin çoğu, OECD tarafından

zararlı uygulamalardan ve vergi rekabetinden kaçınmak için yapılan tavsiyeler nedeniyle plan tasarımında ortaya çıkan komplikasyonlarla ilişkilendirilmiştir.

Patent Box rejimleri, diğer ticari gelir kaynaklarına göre patentli ürünlerin ticarileştirilmesinden elde edilen gelire daha düşük bir vergi oranı uygulayarak başarılı teknolojiye sahip olmayı ödüllendirme temelinde hazırlanmıştır. Bu vergi rejimlerinin 2 temel amacı bulunmaktadır ilki yurt içi yeniliği, yüksek değerli işlerin yaratılmasını teşvik etmek, diğeri ise mobil gelir kaynaklarının vergi cennetlerine kaydırılmasından dolayı ortaya çıkan vergi tabanı erozyonunu azaltmaktır (Bradley, 2018, s. 35).

Fikri mülkiyet tabanlı vergi kaçınmalarından kaynaklanan küresel vergi geliri kaybının artmasının yanı sıra ÇUŞ'ların yatırım kararlarını bu şekilde zararlı avantajlar sağlayan ülkelere vermesi nedeniyle ülkeler arasındaki mali dengesizlik büyümektedir. ÇUŞ'lar fikri mülkiyeti vergi indirimi için kullanabilmesine karşın bireyler ve küçük işletmeler bunu yapamamaktadır. Bu sebeple mucitler, fikir sahipleri küçük işletmelerden ve mesleki faaliyetlerden uzaklaşmakta ve gelir emeği daha az verimli kullanan ÇUŞ'lara kaymaktadır. Bu durum ise başkaca sosyo-ekonomik sonuçlara neden olmaktadır (Blaır-Stanek, 2015, s. 8).

Patent Box rejimiyle Ar-Ge sürecinin menşei yeri, tercihli rejimlere tabi azami fikri mülkiyet geliri miktarı ve vergi yargı alanındaki nitelikli harcamalar oranı arasında bir bağlantı kurulmuştur. Bu nedenle, "nexus" yaklaşımı, ticari markalar, logolar veya isimler gibi maddi olmayan varlıklar hariç olmak üzere araştırma ve geliştirme harcamaları ile fikri mülkiyet gelirleri arasında bir bağlantı kurmaya amaçlamıştır (Merrill, 2016, s. 847-862; Diaz, 2019, s. 270-304). Bu yöntem geliştirilerek 2015 yılında OECD'nin Matrah Aşınması ve Kâr Aktarımı Eylem Planının bir parçası olarak "modifiye bağ (önemli ekonomik varlık oluşturma ile ilgili yeni bağlantı, Modified Nexus Approach) yaklaşımı" adını almıştır. Bu kapsamda Modifiye Nexus Yaklaşımı ile tüm OECD ve G20 ülkeleri mevcut fikri mülkiyet rejimlerini değiştirerek uyumlu hale getirmeye çalışmaktadırlar. (EY, 2015, s. 1). BEPS Eylem Planının 5. Eylem Nihai Raporunda, gayri maddi hakların vergilendirilmesinde "esaslı faaliyet şartı" yer almış ve buna göre "gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirin, bunların geliştirilmesi için yapılan "nitelikli" harcamaların aynı kapsamdaki tüm

harcamalara oranı kadar olan kısmı, vergisel ayrıcalıktan yararlanmalı yaklaşımı" geliştirilmiştir. Bu miktar aşılmıyor ise esaslı faaliyet şartı yerine getirilmiş sayılmaktadır. Modifiye bağ yaklaşımı, nitelikli harcama kalemlerini tek tek belirleyerek patentten kaynaklanan gelir ile patent için yapılan harcamalar arasında bir bağlantı kurma arayışı içerisindedir. Bu durum, mükelleflerin kayıt yükümlülüklerini ve vergi idarelerinin izleme yeteneğini artırıcı bir uygulama ortaya çıkarabilmektedir (Kara & Yılmazer, 2016, s. 94).

3.4.1.1.3. Değer yaratma (Value creation) ve verilerin kullanımı

OECD elde edilen kârı, değer yaratma ve ekonomik faaliyet doğrultusunda vergilendirmeyi hedeflemektedir. Dijital ekonomideki işletmelerin nasıl değer yarattığı ve kâr elde ettiği temel sorusu BEPS projesinde gündeme gelmiş ve maddi olmayan varlıkların, dijital ekonomide şirketlerin değer yaratımına temel katkısı olarak görülmüştür (Olbert & Spengel, 2017, s. 10).

Dijital ekonomide değer yaratma ile vergilemeyi uyumlu hale getirmek için; (i) satışlar sonucu gelirin ne zaman ve nerede elde edildiği, (ii) maliyetlerin ilgili faaliyetlerden ne zaman ve nerede kaynaklandığı ve (iii) varlıkların gerçekten çalıştırıldığına ilişkin analizlerinin yapılmasının gerekli olduğu belirtilmiştir (Cataldı, 2017, s. 157).

Maddi olmayan varlıklar, iş operasyonlarıyla birlikte daha mobil hale gelmiş, yazılım, birçok dijital iş modelinde giderek daha önemli bir soyut varlık olarak yerini almıştır. Değer yaratmaya katkıda bulunan bir unsur olarak veri kavramı belirlenirken, verilerin üretimi, depolanması ve kullanımına nasıl değer atfedileceği sorusu hala cevaplanmamıştır ve bu da daha geniş bir vergi sorununa yol açmaktadır (OECD, 2015, s. 16). Fonksiyonların, varlıkların ve risklerin analizinde veri miktarının yanı sıra verilerin değerinin ölçülmesi, veri işleme işlemlerinin çeşitliliği, verilerin çok taraflı iş modellerinde yaygınlaşması doğası gereği karmaşık bir yapıdadır (Wittendorf, 2016, s. 331). BEPS projesi kapsamında transfer fiyatlandırması kılavuzunun revize edilmesi çalışmasına atıfla, kâr vergilendirmesinin dijital ekonomide değer yaratma ile uyumlu hale getirilmesi hedefi vurgulanmakta; ilgili Eylemler 8-10 üzerindeki çalışmanın başlığı açıkça "Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratımı ile Uyumlu Hale Getirilmesi" başlığını taşımaktadır (OECD, 2015, s. 16). Yine, Eylemler 8-

10 Nihai Raporları, vergi politikası tasarlama amacıyla değer yaratma kavramını tanımlamaz, bunun yerine mevcut emsallere uygunluk standardının bir modifikasyonu olarak sunar. Bununla birlikte, çalışma, mevcut OECD'nin Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Kılavuzlarının kısa bir revizyonuna "entegre küresel değer zincirlerini" dâhil ederek mevcut uygulamayı güncellemeyi amaçlamaktadır. Teknolojik özellikleri ve küreselleşmiş yapısı nedeniyle dijital iş modelleri, bütünleşik küresel değer zincirlerinin başlıca örneklerini oluşturmaktadır ve bu nedenle, değer yaratma ile uyumlu sonuçları hedefleyen, devam eden transfer fiyatlandırması politikasından doğrudan etkilenmektedir (Wittendorf, 2016, s. 331, OECD/G20, 2015, s. 11).

3.4.1.2. Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkisiz Hale Getirilmesi

Hibrit araç ve varlıkların etkilerini (çifte vergilendirmeme, çifte aşındırma, uzun vadeli erteleme) tarafsızlaştırmak için yerel kuralları da dikkate alarak model anlaşma hükümleri ve tavsiyeler geliştirilmiştir. Bu hükümler ve tavsiyeler kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Hibrit araç ve varlıkların vergi anlaşmalarını etkisiz bırakarak oluşturduğu haksız faydayı önlemek için OECD Model Vergi Sözleşmesinde değişiklikler yapılması,
- Alıcı tarafından gelire dâhil edilmeyen (kontrol edilen yabancı şirket) bir ödemeler için kesinti yapılmasını önleyen iç hukuk hükümlerinin oluşturulması,
- Bir yargı alanında da indirilebilir olan bir ödeme için başka bir yargı alanında tekrar indirim yapılmasını reddeden iç hukuk hükümlerinin oluşturulması,
- Ülkeler arasında koordinasyon sağlamak veya eşitliği bozan kurallar hakkında rehberlik yapılması,
- Ulusal kanun ve OECD Model Vergi Anlaşması hükümlerinde meydana gelen muhtemel değişikliklerin etkileşimine dikkat edilmesi gerekliliği konuları üzerinde durulmuştur (OECD, 2013, s. 17-18).

3.4.1.2.1.Vergi Rekabeti ve Hibrit Uyumsuzluklar

Kurumlar vergisi mükellefleri, vergi yüklerinden kaçınmalarına veya önemli ölçüde azaltmalarına olanak tanıyan çeşitli uluslararası vergiden kaçınma yöntemlerine sahiptir. Hibrit uyumsuzlukların kullanılması yoluyla vergi arbitrajı sağlamak bu yöntemlerdendir. Özellikleri göz önüne alındığında, teknoloji, üretim, pazarlama ve devletler genelinde çeşitli ilgili maddi ve maddi olmayan hizmetleri birleştirerek uluslararası ticareti giderek daha entegre bir şekilde yürüttüklerinden, ağırlıklı olarak ÇUŞ'lar tarafından kullanılmaktadır (Russo vd., 2011, s. 12) Bu tür çok devletli entegrasyon, ÇUŞ'ların genel vergi yükümlülüğünü azaltmak için ÇUŞ'lar tarafından hibrit uyumsuzlukların kullanılmasını kolaylaştırır. Bu aşırı uç yalnızca mali kapasiteleri ve yönetsel ustalıkları ile sınırlıdır (Kuzniacki, 2017, s. 3).

Vergi arbitrajı, vergi oranları, gelir niteliği veya zamanlaması ile ilgili olanlar gibi, vergi sistemleri arasındaki tutarsızlıklardan veya eşitsizliklerden yararlanmak için vergi mükellefleri tarafından tasarlanan, çifte vergilendirmemeyi veya vergi ertelemeyi amaçlayan işlemlerden ortaya çıkan olgudur (Avi-Yonah, 2007, s. 130). Vergi arbitrajı, özellikleri gereği tüm dünyada vergi mükellefleri tarafından kullanılan çok çeşitli davranış ve araçları içermektedir. Ancak hibrit düzenlemelerin vergi arbitrajını gerçekleştirmede önemli bir rol oynadığı şüphesizdir (Brittingham & Bulter, 2013, s. 238).

OECD, "Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri" konulu raporunda hibrit düzenlemeleri şu şekilde sıralamıştır:

- Bir ülkede vergi amaçları açısından şeffaf olarak muamele gören ve başka bir ülkede şeffaf olmayan kuruluşlar,
- Vergi amaçları için aynı anda iki farklı ülkede ikamet eden kuruluşlar,
- Farklı ülkelerde vergi açısından farklı muamele gören finansal araçlar,
- Bir ülkenin vergi amaçları için mülkiyet devri olarak değerlendirilen ancak başka bir ülkenin vergi amaçları için olmayan devir düzenlemeleri (OECD, 2012, s. 7).

OECD, BEPS Eylem 2 kapsamında, hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri yoluyla vergi arbitrajının "ilgili ülkelerin vergilendirilebilir tabanlarında önemli

bir aşınmaya yol açtığını" ve "genel olarak rekabet, verimlilik, şeffaflık ve adalet üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğunu" belirtmiştir (OECD, 2015, s. 11).

Hibrit uyumsuzluklarla vergiden kaçınma örnekleri şu şekilde sıralanabilir.

İndirim ve dâhil edilmeme (deduction and no inclusion, D/NI): Ödemeyi yapan ülkenin kuralları uyarınca düşülebilen ve alacaklının olağan gelirine dâhil olmayan ödemelerdir. Bir kesinti / dâhil etmeme planı oluşturmanın en kolay yolu, vergi cennetinde bir şirket kurmaktır.

Çifte indirim (double deduction, DD) veya çifte vergilendir(me)me: Aynı ödemeyle ilgili olarak iki kesintiye yol açan ödemeler; ÇUŞ'a ait bir kuruluş bir ülke tarafından ayrı bir tüzel kişilik olarak ele alınırken; diğer ülkede iştirak olarak kabul edilebilir. Hibrit kuruluşun varlığı durumunda, bir gidere iki defa faiz indirimine uygulanabilir ve böylece vergi matrahında azalma meydana gelebilir.

Dolaylı indirim ve dâhil edilmeme (indirect deduction and no inclusion, indirect D/NI): vergi mükellefinin bir ikametteki ödemeler için başka bir ikametteki vergi matrahına dâhil etmek zorunda kalmadan vergi indirimi aldığı vergi planlama düzenlemelerini ele almaktadır. "Çifte İrlandalı Hollandalı Sandviç (Double Irish with Dutch Sandwich)" yöntemi de İrlanda'da kurulmuş bir yan şirketin vergiye tabi statüsüyle ilgili hibrit uyumsuzluğa dayanmaktadır (OECD, 2015, s. 16; Sandell, 2012, s. 869,). Vergi cennetinde kurulmuş bir şirket, yüksek vergili bir ülkede bulunan bir şirkete kredi verdiğinde, faiz ödemeleri yüksek vergili ülkede vergiden düşülebilirken, ödemeler vergi cennetindeki şirket düzeyinde hiç vergilendirmeye tabi değildir veya yalnızca düşük vergilendirmeye tabidir. Özel vergi rejimlerinin kullanılmasıyla da benzer bir sonuç elde edilebilmektedir. OECD Raporu, vergi mükellefinin, bir ülkede faiz ödemeleri için bir kesinti ve başka bir ülkede temettüler için bir muafiyet elde etmek için hibrit bir finansal araç kullanıldığı birkaç durumu ele almaktadır. Çünkü bu araç birinci ülkede borç, ikinci ülkede öz sermaye olarak nitelendirilmektedir. Finansal araçlar için bazı ülkeler daha formalist bir yaklaşım izlerken, diğer ülkeler biçim yerine öz yaklaşımı uygulamaktadırlar. Bu farklı yaklaşımlar nedeniyle, borçlanma aracı ve özkaynak aracının unsurlarını içeren bir hibrit finansal aracın farklı şekilde karakterize edilmesi mümkün olmaktadır (Duncan, 2000, s. 22).

Başka bir örnek ise, ortaklık üzerinden yatırım yoluyla elde edilebilir. Bazı ülkelerde ortaklıklar şeffaf kuruluşlar olarak ele alınmakta ve kazançları ortaklar düzeyinde vergilendirilmektedir. Diğer ülkelerde, ortaklıklar şeffaf olmayan kuruluşlar olarak kabul edilmekte ve kazanç, ortaklık seviyesinde vergilendirilmektedir. Ortaklar, yalnızca ortaklığın kârı kendilerine dağıtılırsa vergilendirilmektedir. Ortaklıkları şeffaf tüzel kişilikler olarak ele alan bir ülkede ikamet eden kişiler, ortaklıkları şeffaf olmayan tüzel kişiler olarak gören başka bir ülkede bir ortaklık kurarsa, bir yeterlilik çatışması ortaya çıkacaktır. Ortaklar, ortaklıklarına borç verirlerse, ortaklık devleti ortaklığı o devlette vergiye tabi bir varlık olarak kabul ettiğinden, faiz ödemeleri ortaklık düzeyinde düşülebilmektedir. Bununla birlikte, ortaklar için faiz ödemeleri vergiye tabi değildir, çünkü ortakların ikamet ettiği yerde borç göz ardı edilmekte, çünkü o devlet bunu aynı vergi mükellefinin iki tarafı arasındaki bir işlem olarak kabul etmektedir. Ortaklığın herhangi bir ek pozitif geliri yoksa, faiz giderleri bir grup rejim aracılığıyla vergi amaçlı kullanılabilmektedir (Rust, 2015, s. 4). Bu çatışmaları önlemenin en etkili yolu, ilgili ülkelerdeki vergi kanunlarının uyumlaştırılmasıdır. OECD, bu çatışmaları çözmek için bir bağlantı kuralı önermektedir. Bağlantı kuralına göre her ülke vergi kurallarını diğer ülkedeki vergi muamelesine uyarlamalı, bir ülke bir ödemeyi faiz veya temettü olarak ele alıyorsa, diğer ülke bu yaklaşımı izlemelidir. Tüm ülkelerin bu yaklaşımı benimsemesi pek olası olmadığından OECD, ilgili iki ülkeden birinin OECD tavsiyelerini uygulayacağından emin olmak için her iki ülkeye de hitap etmektedir (OECD, 2014, s. 60). OECD'ye göre, vergi kurallarını ödemenin alıcısının bulunduğu ülkenin kurallarına uyarlaması gereken, ödemenin yapıldığı ülkedir. OECD bunu "birincil yanıt" olarak etiketlemektedir. Bir ülke, ödemenin alıcının ülkesinde vergiden muaf olması durumunda bir ödeme için kesinti yapılmasına izin vermemelidir. Ancak, ödemenin yapıldığı ülke ödemenin mahsup edilmesine izin vermiyorsa, ödemeyi vergilendirmek ve muafiyet sistemini uygulamamak alıcının bulunduğu ülkenin görevidir. Ülkeler borç ve sermaye arasındaki ayrım, faiz ödemelerinin düşülebilirliği ve dâhil olan diğer tüm ülkelerin temettü muafiyeti ile ilgili vergi kurallarını bilmek zorunda olduğundan, bu bağlantı kuralı kapsamlı bir bilgi alışverişini gerektirmektedir (Rust, 2015, s. 5).

Eylem 2, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin bu sonuçlarını aşağıdakiler yoluyla etkisiz hale getirmeyi önerir:

- "Hibrit enstrümanların ve kuruluşların (ikili mukim kuruluşların) anlaşmalardan haksız yere faydalanmak için kullanılmamasını sağlamak için OECD Model Vergi Sözleşmesinde yapılan değişikliklerle,
- Ödeyen tarafından indirilebilen ödemeler için muafiyet veya tanınmamayı önleyen iç hukuk hükümleriyle,
- Alıcının gelirine dâhil edilemeyen (KEYK veya benzeri kurallar uyarınca vergilendirmeye tabi olmayan) bir ödeme için kesinti yapılmasını reddeden iç hukuk hükümleriyle,
- Başka bir yargı alanında da indirilebilir olan bir ödeme için kesinti yapılmasını reddeden iç hukuk hükümleriyle ve gerektiğinde, koordinasyon veya eşitlik bozma konusunda rehberlikle" etkisiz hale getirmeyi önerir. (OECD,2015, s. 16-17).

Eylem 2'de amaç uluslararası hibrit uyuşmazlıklarını önlemek ve etkisiz hale getirmektir. Önerileri, ÇUŞ'ları gelirin mevcut atfını veya işletmenin mali ikametgâhını etkileyen bir uyumsuzluk nedeniyle herhangi bir ülkedeki vergilendirmeden kaçan gelirle ilgilidir. BEPS projesinin genel amaçlarına bağlı olarak, BEPS karşıtı kurallarda ÇUŞ geliriyle ilgili olarak şeffaf vergilendirmeye karşı kurumsal vergilendirmeye ilişkin çelişen paradigmaların çözümüne dikkat edilmelidir. Bu konular, BEPS projesi bağlamında ve tek tek ülkeler tarafından yerel vergi kurallarının geliştirilmesi ve tasarımında dikkate alınmalıdır (Brabazon, 2018, s. 34).

3.4.1.3. Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Rejimlerinin Güçlendirilmesi

Bu eylem, kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerinin tasarımı ile ilgili önerilerin geliştirilmesini amaçlamaktadır. BEPS'in değindiği konulardan biri de yerleşik olmayan vergi mükellefleri oluşturma ve yerleşik bir işletmenin gelirini yerleşik olmayan bağlı kuruluş aracılığıyla yönlendirme olasılığıdır. Bu sorunu çözmek için birçok ülkede kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve diğer erteleme karşıtı kurallar getirilmiş ancak bu kurallar yeterli seviyeye ulaşamamıştır. BEPS endişelerini artıran bir diğer konu da faiz ve diğer finansal

ödemeler gibi aşırı indirilebilir ödemelerdir. Faiz giderinin indirilebilirliği hem gelen hem de giden yatırım senaryolarında çifte vergisizliğe yol açması konusudur. Faiz giderinin indirilebilirliğine ilişkin kurallar, ilgili faiz gelirinin tam olarak vergilendirilmeyebileceğini veya temel borcun, ihraç edenin kazanç tabanını uygunsuz bir şekilde azaltmak veya ertelenmiş veya muaf geliri finanse etmek için kullanılabileceğini dikkate almalıdır. İlgili endişeler, özellikle transfer fiyatlandırması bağlamında, finansal ve performans garantileri, türevler, sabit ve diğer sigorta düzenlemeleri gibi diğer finansal işlemler için indirilebilir ödemeler tarafından dile getirilmektedir. Bu konularla ilgili rejimlerin güçlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (OECD, 2013, s. 16-17).

Eylem 3 tavsiyeleri, geliri hissedarların yetki alanından kaydıran offshore yapılara karşı koymak için yabancı şirketlerin belirli gelir kategorilerini hissedarlara atfetmeye yönelik yaklaşımları özetlemektedir. OECD üye devletleri ve Kapsayıcı Çerçeve üye yargı bölgeleri tarafından BEPS Eylem 3'e ilişkin çalışmalar, 2015 OECD raporunda Etkili Kontrollü Yabancı Şirket Kurallarının Tasarlanması ile sonuçlanmıştır. Kontrollü yabancı şirket (CFC) kuralları, vergi mükelleflerinin ikamet ettikleri ülkenin vergi matrahını ortadan kaldırma ve geliri vergi mükellefleri tarafından kontrol edilen yabancı bir şirkete kaydırma riskine karşı oluşturulmuştur. Bu tür kurallar olmadan, CFC'ler kâr aktarma ve vergilendirmenin uzun vadeli ertelenmesi için fırsatlar sunmaktadır. BEPS Eylem Planı, CFC kurallarının tasarımına ilişkin tavsiyelerin geliştirilmesi adına bir CFC'nin tanımını, muafiyetleri ve eşikleri, kurala tabi gelir türünü belirlemeye yönelik yaklaşımları, CFC'nin hesaplanmasını içeren etkili CFC kurallarının tasarımı için yapı taşları şeklinde önerileri ortaya koymaktadır (OECD, 2023).

3.4.1.3.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Bazı ülkelerin zararlı vergi rekabeti girişimleriyle, vergi erteleme olanağı getiren politika ve uygulamalara başvurarak, diğer ülkelerin mali yapısını ve vergilendirme imkanını olumsuz etkilememesi için çeşitli vergi güvenlik önlemleri alınmaktadır. Gelir türlerinin safi tutarları üzerinden vergilendirilmesini garanti altına alan vergi güvenlik müesseselerinden bir tanesi de “kontrol edilen yabancı kurum kazançları (KEYK)” düzenlemesidir. KEYK, yurt içindeki gerçek kişi/kurumların yurt dışında kontrollerinde bulundurdukları işletmelerin kârının,

ortakların mukim olduğu ülkede fiilen dağıtılmamış olsa bile sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Gedik, 2014, s. 1).

KEYK vergi mükelleflerinin ikamet ettikleri ülkenin vergi matrahını ortadan kaldırma ve geliri vergi mükellefleri tarafından kontrol edilen yabancı bir şirkete kaydırma riskine karşı oluşturulmuş kuralları kapsamaktadır. Bu tür kuralların yokluğu kâr aktarma ve vergilendirmenin uzun vadeli ertelenmesi için fırsatlar sunmaktadır. BEPS 3 numaralı Eylem Planına göre, uluslararası şirketler açısından kâr aktarımında en çok kullanılan yöntemlerden biri olan KEYK tanımlamalarının daha standart hale gelmesi bu konuda yer verilen istisnaların sınırlandırılması yoluyla uygulamanın matrah aşındırmasındaki etkisinin azaltılması amaçlanmaktadır. Özellikle pasif nitelikli gelirlerin (faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi) yerleşik olunan ülkede vergilendirilmesi önerilmektedir. Aksi halde vergi cenneti veya düşük vergi uygulayan ülkelere aktarılmasıyla matrah aşınmasına ve dolayısıyla vergi kaybına sebep olmaktadır.

OECD BEPS Eylem 3, KEYK kurallarını uygulamanın olası yollarına atıfta bulunmakta ve bir dizi tavsiye içermektedir. KEYK kuralları altı yapı taşından oluşmaktadır (OECD, 2015, s. 9-10):

1) ***KEYK Gelirinin Tanımı***: KEYK kuralları genel olarak ana ülkede hissedarlar tarafından kontrol edilen yabancı şirketler için geçerlidir. Rapor, hissedarların yabancı bir şirket üzerinde söz konusu şirketin KEYK olması için yeterli etkiye sahip olup olmadığının nasıl belirleneceğine ilişkin tavsiyeler ortaya koymaktadır. Ayrıca, kurumsal olmayan kuruluşların ve gelirlerinin nasıl KEYK kurallarına dâhil edilmesi gerektiğine dair tavsiyeler sunmaktadır.
2) ***Muafiyetler-istisnalar ve eşik gereksinimleri***: Mevcut KEYK kuralları genellikle vergi oranı muafiyetleri, kaçınma önleme gereklilikleri ve eşik değerleri gibi hükümlerin uygulanmasından sonra geçerlidir. Rapor, KEYK kurallarının yalnızca ana ülkede uygulananlardan önemli ölçüde daha efektif vergi oranlarına tabi olan kontrollü yabancı şirketlere uygulanmasını tavsiye etmektedir.

3) ***Kazancın tanımı:*** Rapor, KEYK kurallarının bir KEYK geliri tanımı içermesini önerir ve KEYK kurallarının böyle bir tanım için kullanabileceği yaklaşımların kapsamlı olmayan bir listesini veya yaklaşım kombinasyonlarını ortaya koymaktadır.
4) ***Kazancın hesaplanması:*** Rapor, KEYK kurallarının hissedarlara atfedilecek KEYK gelirini hesaplamak için ana yargı yetkisinin kurallarını kullanmasını önermektedir. Ayrıca, KEYK kayıplarının yalnızca aynı KEYK'nin veya aynı yargı alanındaki diğer KEYK'lerin kârlarına karşı mahsup edilmesini tavsiye etmektedir.
5) ***Kazancın dağıtılması:*** Rapor, kazancın dağıtımının kontrol eşiğine bağlanmasını ve dağıtılacak gelirin miktarının orantılı sahiplik veya etki referans alınarak hesaplanmasını önermektedir.
6) ***Çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması***: Etkili KEYK kuralları tasarlanırken dikkate alınması gereken temel politika konularından biri, bu kuralların çifte vergilendirmeye yol açmamasının sağlanmasıdır. Bu nedenle rapor, çifte vergilendirmeyi hem önlemenin hem de ortadan kaldırmanın önemini vurgulamaktadır.

BEPS'in 3. Eylemi, asgari standartlar getirmemekte, yalnızca ülkelere bu konuda yerel mevzuatın hazırlanmasına ilişkin tavsiyeler vermektedir. Ülkeler, vergi politikası hedeflerini göz önüne alarak, getirilen en iyi uygulama örneklerini yeni bir rejim olarak uygulamak, rejimlerini değiştirmek ya da uygulamamak konusunda serbesttir. Dolayısıyla, her ülkenin KEYKK üzerinde farklı yaklaşımlar geliştirmesi nedeniyle, düzenlemelerin standartlaşması pek olası görünmemektedir (Topçu, 2018, s. 74).

3.4.1.4. Eylem 4: Faiz Ödemelerinin Gider Olarak İndirimi ve Diğer Mali Ödemeler Sonucu Oluşan Matrah Kaybını Sınırlandırma

Bu eylem faiz ödemelerinin gider olarak indirimi yoluyla taban aşınmasını önlemek için kuralların tasarımında en iyi uygulamalara ilişkin tavsiyeleri içermektedir. Eylemin uygulanmasıyla farklı sınırlama türlerinin etkinliğini değerlendirecek, finansal ve kesin garantiler, türevler, sigorta düzenlemeleri ve ilişkili taraf finansal işlemlerinin fiyatlandırılmasına ilişkin transfer fiyatlandırması kılavuzu da geliştirilecektir. Eylem planında ayrıca 1998 Raporunda ifade edilen "dibe doğru yarış" ile ilgili temel politika endişelerinin

halen geçerli olduğu ve maddi olmayan varlıkların sağlanmasından elde edilen gelirler gibi indirimler biçimini aldığından ve bu zararlı rejimler için daha etkili çözümler, şeffaflık, özün önceliği gibi faktörleri dikkate alarak öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır (OECD, 2013, s. 17).

Uluslararası sermaye hareketliliğinin artması vergi arbitrajı için benzeri görülmemiş fırsatlar yaratmıştır. ÇUŞ'lar şirketler arası işlemlerle kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırabilmektedirler. Vergi planlaması yapan ÇUŞ'ların dünya çapında ödenecek toplam vergiyi en aza indirmek amacıyla küresel bir grup olarak vergi kararları aldıkları varsayılmaktadır. Başka bir deyişle, ÇUŞ'lar, vergiyi en aza indirme bağlamında "faydayı optimize eden" davranış sergilemektedir. Bu tür bir vergi planlaması genellikle vergi uzmanları tarafından teşvik edilerek yasal, idari ve adli olarak buna duruma göz yumulmaktadır (Kayis, 2016, s. 366-367).

Borç ve sermayenin kurumlar vergisi muamelesi temelde farklı uygulama alanlarına sahiptir. Birçok ülkede faiz, alındığında veya ödendiğinde vergiye tabii olabilmekte veya vergiden düşülebilmektedir. Buna karşılık, temettüler vergilendirilen kârlardan ödenmektedir ve bir şirketin vergilendirilebilir gelirini azaltmamaktadır. Hissedar düzeyinde, temettüler vergi muafiyetine veya vergi kredisine tabi olabilmektedir. Çok uluslu bir grubun farklı üyeleri arasında kredi verildiğinde, faiz ödemeleri borç alan kuruluşun vergiye tabi gelirini azaltacak ve borç veren kuruluşun vergiye tabi gelirini artıracaktır. Dolayısıyla, sınır ötesi bağlamda gelir, borç alanın değil, borç verenin ikamet ettiği yerde vergilendirilecektir. Vergiden düşülebilir giderlerin miktarını sınırlamak için, neredeyse tüm yüksek vergili ülkeler, izin verilen faiz giderlerinin miktarını sınırlayan emsallere uygun faiz oranları gibi farklı türden kurallar getirmiştir (Oliver ve O'Donnell, 2015, s. 1).

Faiz indirimi konusu ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir bu nedenle OECD, BEPS Eylem Planının 4. Eyleminde faiz indirimleri ve diğer finansal ödemeler yoluyla matrah aşındırmasını sınırlamayı amaçlamıştır. Konuyla ilgili Nihai Rapor 2015 yılında yayınlanmış ve 2016 yılında güncellenen Raporda, Eylem ile getirilen önlemler detaylandırılmıştır.

BEPS 4. Eylem Planı'nda faiz giderlerinin sınırlandırılması ve borçlanma işlemlerindeki uygulamanın daha şeffaf hale getirilmesi konusunda ülkelerin taşıdığı risklere göre farklı ve efektif öneriler getirilmektedir. Bu öneriler temel olarak; De minimis eşiği, sabit oran kuralı (fixed ratio rule FRR), isteğe bağlı grup oranı kuralı (Optional group ratio rule GRR), indirilemeyen faiz tutarının devredilmesi/kullanılmamış faiz kapasitesi/geçmişe dönük indirilemeyen faiz giderleri, risk durumlarına göre genel faiz kısıtlamaları, bankacılık ve sigorta sektörü için özel kurallar şeklinde sıralanabilir (Küçükkaya, 2016, s. 1).

Sabit oran kuralı (fixed ratio rule FRR):

Tavsiye edilen yaklaşım, net faiz indirimlerinin doğrudan ekonomik faaliyetlerden elde edilen vergiye tabi gelirle bağlantılı olmasını sağlamak ve grupları net faiz oranı sağlayan finansman yapılarını benimsemeye teşvik etmek için bir kuruluşun net faiz kesintilerini FAVÖK'ünün (faiz, amortisman ve vergi öncesi kâr) %10'u ila %30'u arasında belirlenecek sabit bir oranı kadar kısmında indirime sahip olabilecektir (OECD, 2015, s. 1).

İsteğe bağlı grup oranı kuralı (Optional group ratio rule GRR):

Rapor, FRR sınırının aşılmasına izin veren bir grup oran kuralı ile sabit oranın desteklenmesini tavsiye etmektedir. Çünkü bazı gruplar vergi dışı nedenlerle yüksek oranda kaldıraç kullanmaktadır. Önerilen GRR biçimi, net faiz gideri bir ülkenin sabit oranının üzerinde olan bir kuruluşun, dünya çapındaki grubunun üçüncü taraf faiz/FAVÖK oranı seviyesine kadar faiz indirimi yapmasına izin verecek ve aynı zamanda %10'a kadar bir artışa izin verecektir. İlgili taraflara yapılan ödemeler yoluyla GRR'nin kötüye kullanılmasını önlemek için hedeflenen kurallar gibi, zarar eden kuruluşlardan/gruplardan kaynaklanan sorunları ele almak için özel hükümler önerilmektedir (OECD-HMRC, 2015, s. 1).

De minimis eşiği: Sabit oran ve grup oran kapsamının dışında yer alan düşük düzeyde net faiz gideri olan işletmeleri belirleyen bir eşiktir (OECD-HMRC, 2015, s. 1).

İndirilemeyen faiz tutarının devredilmesi / kullanılmamış faiz kapasitesi / geçmişe dönük indirilemeyen faiz giderleri: Eylem kapsamında indirilemeyen faiz giderlerinin veya kullanılmamış faiz kapasitesinin ileriye veya geriye dönük olarak uluslararası şirketler tarafından kullanılmasını öngören tavsiyeler sunulmuştur (Küçükkaya, 2016, s. 1; OECD-HMRC,2015, s. 1).

Risk durumlarına göre genel faiz kısıtlamaları: Sabit oran ve grup oranı kuralı gibi kuralların uygulanmadığı finansal işlerde işletmelerin matrahtan düşebilecekleri faiz giderlerine ortalama sınır koyan kurallar olarak tanımlanabilmektedir (Küçükkaya, 2016, s.1; OECD-HMRC, 2015, s. 1).

Bankacılık ve sigorta sektörü için özel kurallar: Bankacılık ve sigorta sektöründe faizin rolü farklı tanımlanmakta olup finansal varlık ve borçları ana faaliyet konusunun ayrılmaz birer parçasıdır. Bu nedenle doğru yöntemin tespit edilmesinde, sektörün özüne ilişkin diğer kuralların da dikkate alındığı öneriler geliştirilmiştir (Küçükkaya, 2016:1; OECD-HMRC, 2015, s. 1).

Eylem planıyla tüm ÇUŞ'ların finansmanlarını, vergi maliyetlerini azaltmak amacıyla düzenlediği ve bir grubun bir yan kuruluşunu borç veya öz sermaye ile finanse etmesinin eşit derecede kolay olduğu izlenimi verilmiştir. Faiz giderlerinin düşürülebilirliğini sınırlamak için ülkeler tarafından hâlihazırda kullanılan altı yaklaşımı açıklamaktadır. Aşağıdakiler dâhil olmak üzere bu yaklaşımlardan üçünün en iyi uygulama kuralı için uygun seçenekler olmadığı varsayılmaktadır:

- Stopaj vergilerinin uygulanması,
- Emsallere uygunluk ve
- Bir kuruluşun faiz giderlerinin belirli bir yüzdesine izin vermeyen kurallar.

OECD tarafından en iyi uygulama olarak önerilebilecek kalan üç yaklaşım aşağıdakilerden biri olabilir:

- Grubun toplam faiz kesintilerini fiili net üçüncü taraf faiz gideriyle sınırlayacak grup çapında bir kural,
- Bir kuruluşun faiz gideri kesintisini, bir kuruluşun kazançlarına, varlıklarına veya öz sermayesine atıfta bulunarak sınırlayacak sabit bir oran kuralı; veya

- Bir yaklaşımın genel bir kural şeklini alacağı ve diğer yaklaşımın genel kurala bir istisna sağlayacağı her iki yaklaşımın bir kombinasyonu.

Böylece ülkeler mevcut kurallarını korumakta veya OECD tavsiyelerini iç vergi kanunlarında benimsemekte özgür olacaklardır. Bir en iyi uygulama önerisinin iyi hedeflenmiş olması, yatırımlar ve rekabet üzerinde minimum etkiye sahip olacak, çifte vergilendirmeyi ve yüksek uyum maliyetlerinden kaçınacak şekilde tasarlanması gerekmektedir. Nihayetinde ülkeler, faiz indirimini makul bir seviyede sınırlamak ile yabancı yatırımlar için cazip kalmak arasında bir denge kurmaktadırlar (Oliver ve O'Donnell, 2015, s. 3).

3.4.1.5. Eylem 5: Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesini Dikkate Alarak Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Mücadele Etme

Tercihli rejimlerle ilgili kararların zorunlu değişimi ve herhangi bir tercihli rejim için önemli faaliyetler gerektirmesi dâhil olmak üzere, şeffaflığın iyileştirilmesine öncelik vererek zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmaların yenilenmesi önerilmiştir. Tercihli vergi rejimlerinin BEPS bağlamında değerlendirileceği OECD üyesi olmayan üyelerle ilişki kurulacağı ve mevcut çerçevedeki revizyonların değerlendirileceği belirtilmiştir. Mevcut kuralların ikiden fazla ülke arasındaki etkileşimlerden kaynaklanan BEPS'i önlemek ve küresel değer zincirlerini tam olarak hesaba katmak için yerel vergi mevzuatlarına uyarlanmaları gerektiği vurgulanmıştır. İkili çerçeveye üçüncü ülkelerin müdahalesi, yabancı bir şirketin düşük vergili şubeleri, kanal şirketleri ve transfer fiyatlandırması düzenlemeleri yoluyla gelirin yapay olarak kaydırılması gibi planların geliştiği belirtilmiştir. İkili ilişkilerin etkilerini korumak için, ikamet edilen ülke ile kaynak ülke arasına yerleştirilmiş çok sayıda tüzel kişilik katmanının kullanımını ele alacak şekilde kuralların değiştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (OECD, 2013, s. 18).

OECD bu eylem aracılığıyla sınır ötesi faaliyeti yöneten vergi kurallarındaki boşlukları ve zararlı vergi uygulamalarının ortaya çıkışını ele almaya çalışmaktadır. Zararlı vergi uygulamalarıyla daha etkin bir şekilde mücadele etmek için Eylem 5'te önerilen karşı önlemler, öz ve şeffaflık kavramlarına dayalı iki standart setinden oluşmaktadır. Bu standartlar, yerel vergi yasalarını ve mevcut anlaşma kurallarını tamamlamak ve bunu yaparken de kurumlar vergisi

vergilendirmesinde uluslararası tutarlılık oluşturmak için tasarlanmıştır. *Öze dayalı standartlar,* değer yaratma faaliyetini gelir ve bu gelirin vergilendirilmesiyle uyumlu hale getirmeyi amaçlayan kurumlar vergisi mükellefine yetki alanı tarafından tercihli muamelenin genişletilmesi için faaliyete dayalı yeni bir gereklilik getirmektedir. *Şeffaflığa dayalı standart,* vergi muhakemesi veren yargı bölgelerine, matrah erozyonu ve kâr kayması endişeleri uyandıran belirli karar kategorileri durumunda, etkilenen herhangi bir yargı bölgesi ile bilgi alışverişi yapma yükümlülüğü getirmektedir (Xerri, 2016, s. 1).

2015 yılında Nihai Raporu yayınlanan ve dört asgari standarttan (5-6-13-14) biri olarak gösterilen bu eylemle ülkelerin Eyleme uyumu için "*akran denetimi ve izleme mekanizması"* çalıştırılacaktır. 5. Eylem kapsamında,

1) Vergi rekabetini bozacak şekilde vergisel kolaylık sağlayan zararlı vergi uygulamaları incelenmekte,
2) Tercihli vergi rejimleri için "esaslı faaliyet şartının yerine getirilmesi öngörülmekte,
3) OECD'nin görevi ülkelerin tercihli vergi rejimlerini izlemek olan "Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu (Forum on Harmful Tax Practices-FHTP)" tarafından, ülkelerin tercihli rejimlere yönelik bağlayıcı normları hakkında zorunlu ve spontane bilgi değişiminin sağlanması istenmektedir (OECD, 2015).

FHTP, 1998'de kurulduğundan beri rejimlerin diğer yetki alanlarının vergi matrahına zarar verip vermeyeceğini belirlemek için tercihli rejimleri gözden geçirmektedir. FHTP'nin mevcut çalışması üç temel alanı içermektedir. İlk olarak, bu tür rejimlerin matrah erozyonunu ve kâr değişimini kolaylaştırabilecek ve dolayısıyla diğer yetki alanlarının vergi matrahını haksız bir şekilde etkileme potansiyeline sahip özelliklerini belirlemek için tercihli vergi rejimlerinin değerlendirilmesi. İkinci olarak, vergi mükellefine özgü kararlar hakkında ilgili bilgilerin zorunlu-spontane değişimi yoluyla Eylem 5 şeffaflık çerçevesinin akran incelemesi ve izlenmesi. Üçüncüsü, adaletli bir vergilendirme alanı sağlamak için hiç vergi vermeyen veya yalnızca nominal vergi veren yetki alanlarındaki faaliyetlerin ve yapılması gerekenlerin gözden geçirilmesi şeklinde sıralanabilir (OECD,2023). BEPS Kapsamlı Çerçevesinin tüm üyeleri ve FHTP tarafından

tanımlanan ilgili yargı bölgeleri, Eylem 5 minimum standardını uygulamayı ve akran incelemesine katılmayı taahhüt etmektedir. Eylem 5 minimum standardının akran değerlendirmesi FHTP tarafından gerçekleştirilmektedir. Akran değerlendirmesinin amacı, üzerinde anlaşmaya varılan bir standardın zaman içinde etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır (OECD, 2021, s. 7).

FHTP ile diğer ülkelerin vergi matrahını olumsuz yönde etkileyebilecek ve "dibe doğru bir yarış"a neden olabilecek tercihli zararlı vergi rejimlerini (özellikle de BEPS riski oluşturan gayri maddi varlıklar ve finansal hizmetlere ayrıcalık sağlayan rejimleri) gözden geçirmektedir. FHTP ile hedeflenen amaç şeffaflığı artırmak ve düşük vergili yetki alanlarının ekonomik faaliyet olmaksızın gelir elde etmelerini önlemeye çalışmaktır. Örneğin bir işletme, AR-GE faaliyetlerini yüksek vergili bir yargı bölgesinde yürütürken, fikri mülkiyet varlıklarını (patentlerini) ve bunlara karşılık gelen geliri düşük vergili bir yargı alanına taşımayı tercih edebilmektedir. Bu noktada FHTP bu tür düşük vergili yargı alanlarının ekonomik mevcudiyet (temel iş fonksiyonlarının üstlenilmesi) gereksinimini karşılayıp karşılamadığını gözden geçirerek ve değerlendirmektedir (Asen, 2019, s. 1).

FHTP, BEPS 2015 Eylem Raporunda listelenen ve nexus yaklaşımıyla kısmen ya da tamamen tutarsız olan rejimlerin durumunu güncellemiştir. FHTP fikri mülkiyet rejimlerinde önemli faaliyet gereksinimi için üç farklı yaklaşımı

1) Değer oluşturma,
2) Transfer fiyatlandırması ve
3) Nexus yaklaşımı değerlendirmiştir.

Transfer fiyatlandırması yaklaşımını tercih eden az sayıda ülkeye karşılık, çoğunluk ülke tercihleri doğrultusunda nexus yaklaşım kabul edilmiş ve G20 ülkeleri tarafından da onaylanmıştır (OECD, 2015, s. 24; Deloitte, 2014, s. 2-3). Nexus yaklaşımı araştırma ve geliştirme harcamaları, fikri mülkiyet varlıkları ve gelir arasında bir "bağlantının" olmasını gerektiğini vurgulamaktadır.

Eylem 5, tarihsel olarak gizli olan ve diğer yargı bölgeleriyle paylaşılmayan vergi kararnameleri ile ilgili olarak zorunlu kendiliğinden bilgi alışverişi çağrısında bulunmaktadır (OECD, 2015, s. 23; Gibson, 2015, s. 473). Şeffaflık

çerçevesi bazı kararlar için geçerlidir. Bu kararlardan birincisi; Eylem 5 genel kararların aksine yalnızca vergi mükellefine özgü kararları (muktezaları-özelgeleri) kapsar. Genel kararlar ise şeffaflık çerçevesinin "en iyi uygulamaları" tarafından tasarlanır. İkincisi, kararların şeffaf olmaması durumunda "BEPS endişelerine" yol açacak şekilde olması önerilmektedir. Eylem 5, aşağıdaki kararların potansiyel olarak BEPS endişelerine yol açtığını düşünmektedir:

- Tercihli rejimlere ilişkin kararlar,
- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin tek taraflı APA'lar veya diğer sınır ötesi kararlar,
- Vergiye tabi kârlarda aşağı yönlü düzeltme sağlayan sınır ötesi kararlar,
- İşyeri (pe) kararları,
- İlişkili taraf kanal kararları ve
- FHTP'nin kabul ettiği diğer herhangi bir karar, kendiliğinden bir bilgi alışverişinin olmadığı durumlarda BEPS endişelerine yol açacaktır (OECD, 2015, s. 126)

Üçüncüsü ise kararlar "gelecekteki" veya "geçmişteki" kararlar şeklinde değerlendirilmelidir. Geçmiş kararlar, 1 Ocak 2010'dan sonra verilen ve 1 Ocak 2014 itibarıyla halen yürürlükte olanlardır. Gelecekteki kararlar, 1 Nisan 2016'da veya sonrasında verilen kararları içermektedir (OECD, 2015, s. 129)

Bu eylem kapsamında *şeffaflık* ve ticari ve finansal işlemlerde *özün önceliği ilkesi* kapsamında zararlı vergi uygulamaları ile etkin mücadele hedeflenmiş ve bu çerçevede üç aşamalı bir plan hazırlanmış, uygulamaya konulmuştur. Söz konusu aşamaların her birinde raporlar oluşturulması ve kamuoyunun bilgisine sunulması amaçlanmaktadır.

- Aşama: OECD üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak.
- Aşama: OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını artıran stratejiler geliştirmek.
- Aşama: Mevcut kriterleri gözden geçirmektir.

5 numaralı eylemle ülkelerinin vergi rejimlerinin gözden geçirilmesi aşamasında mevcut çalışmalar ve şeffaflık konularının ön plana çıkacağı ifade edilmektedir. Ayrıca, ülkelerin tercihli vergi rejimleri açısından bilgi değişimine ilişkin yeni bir yaklaşım geliştirildiği ve bu yaklaşımla talep üzerine paylaşılan bilgilere ek olarak üye ülkelerin vergi uygulamalarında kullanabilmeleri için ihtiyaç duydukları bilgilerin anlık değişiminin de sağlanacağını belirtilmektedir (Biçer ve Erginay, 2015, s. 6). Bu eylem planı, üye ülkeler arasında yapılan şeffaflık çağrısıyla, mükelleflere özgü vergi uygulamalarının spontane ve zorunlu bilgi değişiminin kapsamlı bir çerçevesini çizmiştir (Liebman vd, 2016, s. 103).

Bilgi paylaşımı hakkında;

5. Eylemin tam anlamıyla icra edilmesi için, mükelleflerle yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları (advance pricing arrangements, APA) ve mükelleflere verilen özelgelerin mukim ülke vergi idareleriyle paylaşılması gerekmektedir. Bu sayede idareler arası iş birliği ve koordinasyonun artırılarak, tercihli vergi rejimi uygulamalarının önüne geçilmesi planlanmaktadır (OECD/G20, 2015, s. 52). Eylem Planı 5, düzenleyen ülkenin geçerli kararlarının kiminle değiş tokuş etmesi gerektiğini belirtmektedir. Genel olarak, düzenleyen ülke, vergi mükellefinin nihai ana şirketlerinin ikamet ettiği ülkeleri ve karara konu olan tüm ilgili tarafların ikamet ettiği ülkeleri içeren, kararın etkileyebileceği ülkelerle otomatik olarak karar değiş tokuşu yapılmasını istemektedir. Bilgi alışverişinin yapılacağı yetki alanlarını ve bilgi alışverişinin gerçekleşmesi gereken zaman çerçevesini de belirtmektedir (OECD, 2015, s. 121).

FHTP daha fazla şeffaflığı vergi idarelerine çok büyük bir idari yük yüklememekle dengelemektir. Bu nedenle, bilgi alışverişi için iki aşamalı bir süreç üzerinde anlaşmaya varılmıştır. İlk adımda bir vergi idaresi, kararla ilgili bir özet ve bazı temel bilgiler sağlar. Gereken bilgiler, kararın çerçeve kapsamında olup olmadığını belirlemek, hangi ülke ile değiştirilmesi gerektiğini belirlemektir. Hem bilgi alışverişinde bulunan ülke hem de vergi mükellefleri, çerçeveye uygun olarak alışverişi yapılan bilgilerin gizli kalmasını beklemek konusunda yasal haklara sahiptir. Bu nedenle alıcı ülke, değiş tokuş edilen bilgileri korumak için gerekli yasal çerçeveye sahip olmalıdır. Tüm anlaşmalar ve bilgi alışverişi belgeleri, vergi gizliliği ve değiş tokuş edilen bilgileri gizli tutma yükümlülüğü ile

ilgili hükümler içerir. Bu hükümler kapsamında, bilgiler yalnızca belirli amaçlar için kullanılabilir ve belirli kişilere ifşa edilebilir. Bilgi alışverişi ortakları, uygun önlemler alınmadığı veya gizlilik ihlali olduğu ve durumun uygun şekilde çözüldüğünden memnun olmadıkları takdirde bilgi alışverişinin kapsamını askıya alabilir veya sınırlayabilir. Alıcı ülkede, değiş tokuş edilen bilgiler de dahil olmak üzere vergi bilgilerinin gizliliğini korumak için yerel yasalar yürürlükte olmalıdır. Mübadele edilen gizli bilgilerin yetkisiz ifşası için etkili cezalar uygulanmalıdır (OECD, 2015, s. 56-58).

3.4.1.6. Eylem 6: ÇVÖA'larının Kötüye Kullanımını Engelleme

Vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için kullanılmadığını netleştirmek ve ülkelerin başka bir ülke ile vergi anlaşması yapmaya karar vermeden önce genel olarak dikkate alması gereken vergi politikası hususlarını belirlemek için çalışma yapılacağı belirtilmiştir. Çalışmanın, hibritlerle ilgili çalışmalarla koordine edileceği konusu eklenmiştir. Suistimalleri önlemek için daimî işyeri tanımının güncellenmesi gerektiği ve birçok ülkede, acentelik-daimî işyeri ile ilgili anlaşma kurallarının yorumunun öneminden bahsedilmiştir. Acente ve daimî işyeri arasında yabancı girişimlere ait malların, bu girişimcilerin başka bir ülkede faaliyet gösteren yerel birimlerine vergiye tabi satış kazancı bırakmadan transfer edilmesini mümkün kılan satış sözleşmelerinin yapılmasına olanak tanıdığı belirtilmiştir. Benzer şekilde, ÇUİ'ler, daimî işyeri statüsü istisnalarına hak kazanmak için faaliyetlerini birden fazla grup kuruluşu arasında yapay olarak bölebileceği ve vergi kaybına sebep olacağından önüne geçilebilmesi için ulusal kuralların tasarımı ile ilgili model anlaşma hükümleri ve tavsiyeler geliştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (OECD, 2013, s. 19).

6 numaralı eylemle birlikte ÇVÖA'ların şirket ve/veya kişilerce kötüye kullanımının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda belirlenen amaçlar aşağıdaki gibidir:

- ÇVÖA'lar ve iç mevzuatta kötüye kullanımı engelleyici hükümlerin getirilmesi,
- ÇVÖA'ların çifte vergilendirmeme (double non-taxation) yaratma amacı gütmediğinin belirginleştirilmesi ve

- Henüz yürürlüğe girmeden vergi idaresinin ÇVÖA hakkındaki anlayışının ne olduğunun netleştirilmesi.

Anlaşmanın suistimali konusunun önlenebilmesi için yöntemlerden biri de anlaşmalarda yer alan “gerçek lehdar” düzenlemesidir. Gerçek lehdar kavramı, kişinin anlaşmadan yararlanmaya yetkili olup olmadığı ve iki devlet arasında imzalanan anlaşmanın temettü, faiz ve gayri maddi hak bedeli hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağını belirlemede etlin bir role sahiptir. Başka bir deyişle gerçek lehdar, gayri maddi hak bedeli, kâr payı ve faiz ödemelerinde düşük oranlı vergi kesintisi ile alıcının anlaşma faydasının sınırlarını belirlemeye yardımcı olmaktadır. Vergi anlaşmalarında kullanılan ancak anlaşma metinlerinde tanımlanmayan kavramın, pek çok ülke vergi hukuku mevzuatında özel bir anlamı olmaması nedeniyle, vergi anlaşması temelli bir kavram olarak iç hukukta mahkemelerce nasıl yorumlanması gerektiği literatürde ve uygulamada oldukça tartışma konusu olmuştur. Tartışmanın ana nedenini, anlaşma taraflarının hukuk sistem ve gelenekleri ile mülkiyet tanımına ilişkin yaklaşım farklılıkları oluşturmaktadır (Özgenç, 2012, s. 117).

OECD/G20 BEPS Projesi'nin 6. Eylemi, anlaşmaların kötüye kullanılmasını ve özellikle anlaşma alışverişini, BEPS endişelerinin en önemli kaynaklarından biri olarak tanımlamaktadır. Antlaşma alışverişi ve diğer anlaşmaları kötüye kullanma stratejileri ile uğraşan vergi mükellefleri, bu faydaların verilmesinin amaçlanmadığı durumlarda anlaşma faydaları talep ederek vergi egemenliğini baltalar ve böylece ülkeleri vergi gelirlerinden mahrum bırakmaktadır. BEPS Eylem 6 asgari standardın bir parçası olan anlaşma hükümleri aracılığıyla anlaşma alışverişini ele almaktadır. Sözleşmenin kötüye kullanılmasının çeşitlerine yönelik özel kuralları ve tavsiyeleri içermektedir. Eylem 6 ile vergi anlaşması yapmadan önce ele alınması gereken vergi politikası unsurlarını tanımlanmaktadır. Dünyadaki çoğu her vergi idaresi tarafından imzalanan ikili vergi anlaşmaları, zararlı çifte vergilendirmeyi önlemeye ve sınır ötesi mal ve hizmet ticareti ile sermaye, teknoloji ve kişi hareketlerinin önündeki engelleri kaldırmayı amaçlamaktadır. Ancak bu kapsamlı vergi anlaşmaları ağı aynı zamanda anlaşmaların kötüye kullanılmasına ve sözde "antlaşma alışverişi" düzenlemelerine sebep olmuştur. Antlaşma alışverişi bir kişinin, bu yargı

alanlarından birinin mukimi olmadan, iki yargı alanı arasındaki bir vergi anlaşmasının faydalarına dolaylı olarak erişme girişimini ifade etmektedir. Anlaşmaların kötüye kullanılması, en önemli BEPS endişelerinden biridir. Örneğin gelirin hiç vergilendirilememesi veya yetersiz vergilendirilmesi, karşılıklılık ilkesinin ihlali ve verilen tavizlerin dengesinin değişmesi ve anlaşmalı menfaatler konuyla ilgili BEPS endişeleri olarak sayılabilir (OECD/BEPS, 2023).

3.4.1.7. Eylem 7: Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasını Engelleme

BEPS ile ilgili olarak daimî işyeri statüsünden yapay olarak kaçınmayı önlemek için daimî işyeri tanımında değişiklikler yapılması ve transfer fiyatlandırması ve emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Eylemin önemi ve yeni bir sistemin ayrıntılarının tüm ülkelerde tutarlı bir şekilde kabul edilmesi ve uygulanmasıyla ilgili pratik zorlukların, mevcut transfer fiyatlandırması sistemini değiştirmeye çalışmak yerine, en iyi yolun kusurları doğrudan ele alınmak olduğu ifade edilmiştir. Bu kusurları gidermek için ise maddi olmayan duran varlıklar, risk ve aşırı sermaye kullanımına ilişkin emsallere uygunluk ilkesi dâhilinde veya ötesinde özel tedbirler alınması gerektiği vurgulanmıştır (OECD, 2013, s. 19-20).

BEPS Eylem 7 ile vergi anlaşmaları kapsamında OECD Model Vergi Sözleşmesindeki işyeri tanımında değişiklikler sağlamaktadır. Vergi anlaşmaları, genellikle, yabancı bir teşebbüsün ticari kazançlarının, yalnızca teşebbüsün söz konusu yetki alanında kazançların atfedilebileceği bir işyerine sahip olduğu ölçüde vergilendirilebileceğini öngörmektedir. Bu nedenle, vergi anlaşmalarında yer alan işyeri tanımı, mukim olmayan bir teşebbüsün başka bir yetki alanında gelir vergisi ödemesi gerekip gerekmediğinin belirlenmesinde çok önemli bir role sahiptir. Vergi anlaşmaları kapsamında bir yargı alanında vergiye tabi bir varlığa sahip olmaktan kaçınmak için kullanılan stratejiler, sınır ötesi gelirin vergilendirilmemesine veya düşük oranlarda vergilendirilmesine neden olabilmektedir. BEPS Eylem 7, BEPS'e karşı OECD Model Vergi Sözleşmesindeki işyeri tanımında çeşitli değişiklikler önermektedir:

- Bir aracının bir yetki alanında yürüttüğü faaliyetlerin, yabancı bir işletme tarafından ifa edilecek sözleşmelerin düzenli olarak akdedilmesiyle

sonuçlanmasının amaçlandığı durumlarda, aracı ifa etmedikçe, söz konusu kuruluşun o ülkede vergiye tabi bir varlığa sahip olarak kabul edilmesini sağlayacak değişiklikler,

- İşyeri tanımına ilişkin birtakım istisnaların uygulanmasını hazırlık veya yardımcı nitelikteki faaliyetlerle sınırlandıracak ve birleşik bir işletmeyi birkaç küçük işletmeye bölerek bu istisnalardan yararlanmanın mümkün olmamasını sağlayacak değişiklikler;
- İnşaat sahalarına uygulanan istisnanın, yakından ilişkili işletmeler arasındaki sözleşmelerin bölünmesi yoluyla atlatıldığı durumlara yönelik değişikliklerdir (OECD[6], 2023).

OECD modelindeki işyeri kavramının temel amacı, bir akit devletin diğer akit devlette mukim olan bir teşebbüsün kazançlarını vergilendirme hakkına sahip olup olmadığını belirlemektir. OECD Eylem 7'ye göre, bir akit devlet, diğer akit devlette mukim bir teşebbüsün ticari kazançlarını, kendi topraklarında yerleşik bir işyeri aracılığıyla faaliyet göstermediği sürece vergilendirememektedir. OECD Model vergi anlaşmalarının 5. Maddesinde düzenlenen ve bu doğrultuda öngörülen iki tür iş yerinin olduğu ifade edilmektedir. Birinci tip, yönetim yeri, büro vb. gibi aynı teşebbüsün bir parçası olan ve ortak mülkiyet ve kontrol altında bulunan müesseselerdir. İkinci tip, teşebbüsten yasal olarak ayrı olan ancak yine de bir işyeri oluşturma noktasına kadar teşebbüse bağımlı olan bir vekil olarak belirtilmiştir (Hoor & O'Donnell, 2015, s. 1).

Daimî işyeri statüsünden suni yollarla kaçınmanın engellenmesi için daimî işyeri kavramına yönelik değişiklikleri içeren nihai rapor, bir şirketin bir başka ülkede elde ettiği kazançları vergilemek amacıyla daimî işyeri kavramı üzerindeki eşik hükümlerini önemli ölçüde değiştirmektedir. Böylece, komisyonculuk ve benzeri düzeneklerin önüne geçmenin ve mevcut daimî işyeri istisnalarının kötüye kullanılmasını önlemek gibi alışılagelmiş daimî işyeri oluşumunu bertaraf etmeye yönelik vergiden kaçınma stratejilerine engel olmanın kolaylaşacağı düşünülmektedir. Bu değişiklikler kapsamında komisyonculuk ve benzer diğer temsilcilik biçimleri ile daimî işyeri oluşumu kolayca engellenemeyecek ve bu gibi oluşumlar, teşebbüsçe maddi bir değişiklik yapılmaksızın rutin olarak

[6] Detaylı inceleme için: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/

sonuçlandırılan sözleşmelerin mevzu bahis olduğu durumlarda satın alma ve satış faaliyetlerinde yeni bir "sürekli olarak öncü rolü oynama-habitually plays the principal role" testi ile karşı karşıya kalacaklardır. Daimî işyeri kavramına yönelik değişikliklerin, ÇUŞ'lar açısından yeni gelişen kurallara adapte olma, uyum ve idari maliyetlerinin artışı, mevcut vergi planlamalarını gözden geçirmek ve yeni kurallara göre etki analizlerini yapma konularında önemli ölçüde etkileyeceği düşünülmektedir (Organ & Kâra, 2017, s. 11)

3.4.1.8. Eylem 8–9-10: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer ile Uyumlu Olmasını Sağlamak: Gayri Maddi Varlıklar-Risk ve Sermaye- Diğer Yüksek Riskli İşler

BEPS Eylemleri 8-9-10, transfer fiyatlandırması sonuçlarının ÇUŞ grubunun değer yaratmasıyla daha uyumlu olmasını sağlamak için transfer fiyatlandırması kılavuzunu ele almaktadır. Bu bağlamda, Eylem 8-9-10, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin rehberlik ve emsallere uygunluk ilkesi dahilinde değerlemesi zor olan gayri maddi varlıkların uygun fiyatlandırılmasına yönelik bir yaklaşım da dahil olmak üzere mevcut standartları güçlendirmektedir. Ekonominin küreselleşmesiyle birlikte dünya çapında grup içi ticaret katlanarak artmıştır. Vergi amaçlı kullanılan transfer fiyatlandırması kuralları, bir ÇUŞ grubu içindeki kârların grup içindeki şirketlere farklı ülkelerde dağıtılmasıyla sonuçlanan işlemler için fiyat da dahil olmak üzere koşulların belirlenmesiyle ilgilidir. Bu bağlamda, emsallere uygunluk ilkesine dayalı olarak, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerin bağımsız, emsallere uygun hareket eden ve benzer koşullar ve ekonomik koşullar altında karşılaştırılabilir işlemlerde bulunan işletmeler gibi fiyatlandırılması gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, vergi idareleri ve vergi mükellefleri için ilişkili işletmeler arasındaki transfer fiyatlarını değerlendirmek ve çifte vergilendirmeyi önlemek için pratik ve dengeli bir standart olarak yararlı olduğunu kanıtlamıştır. Bununla birlikte, işlevlerin, varlıkların ve risklerin sözleşmeye dayalı tahsisine yönelik algılanan vurgusuyla, ilkenin uygulanmasına ilişkin mevcut rehberliğin de manipülasyona açık olduğu kanıtlanmıştır. Bu manipülasyon, bir ÇUŞ grubunun üyeleri tarafından yürütülen temel ekonomik faaliyet yoluyla yaratılan değere karşılık gelmeyen sonuçlara yol açabilmektedir. BEPS paketinin bir parçası olarak, Eylem 8-9-10 Raporları, emsallere uygunluk ilkesine ilişkin rehberliği geliştirerek, sonuçları belirleyenin

kâğıt gerçeklerden ziyade ekonomik gerçekler olmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu bağlamda, Eylem 8-9-10 kapsamındaki çalışma, transfer fiyatlandırması sonuçlarını ÇUŞ grubunun değer yaratmasıyla uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır. Bu ve diğer değişiklikler, ÇUŞ'lerin gelirlerini az sayıda çalışanı olan ve çok az veya hiç ekonomik faaliyeti olmayan, düşük veya sıfır vergi yargı alanlarından yararlanmaya çalışan paravan şirketlere kaydırma teşvikini azaltmayı amaçlamaktadır. Özellikle, transfer fiyatlandırmasına ilişkin gözden geçirilmiş yönergeler, bir grubun sermaye açısından zengin bir üyesinin faal bir şirket tarafından kullanılmak üzere finansman gibi varlıklar sağladığı ancak yalnızca sınırlı faaliyetlerde bulunduğu durumu ele almaktadır (OECD, 2023, s. 1).

Rapor, transfer fiyatlandırması sonuçlarını değer yaratma ile uyumlu hale getirmek için OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzlarında yapılan revizyonları içermektedir. Gözden geçirilmiş kılavuz aşağıdaki üç temel alana odaklanmaktadır.

Eylem 8: Maddi Olmayan Varlıklar: Gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında hareketiyle ortaya çıkan BEPS'yi önlemek için kuralların belirlenmesi gerektiğini ve bu kuralların da aşağıdaki unsurları içermesi gerektiği belirtilmiştir;

- Maddi olmayan duran varlıklar açıkça tanımlanmalı;
- Maddi olmayan duran varlıkların devri ve kullanımıyla ilgili kârların, değer yaratmaya uygun olarak tahsis edilmesi sağlanmalı;
- Değeri zor olan gayri maddi varlıkların transferleri için transfer fiyatlandırması kuralları veya özel önlemler geliştirilmeli ve maliyet katkı düzenlemelerine ilişkin kılavuz güncellenmeli (OECD, 2013, s. 20).

Bu kapsamda, OECD tarafından 2014 tarihinde 8 numaralı eyleme ilişkin yeni bir rehber yayımlamış, bu rehberle mevcut OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin ilgili bölümünde değişiklikler ve gayri maddi varlıkların tanımı yapılmıştır. Bu çerçevede gayri maddi varlıklar söz konusu Rehberde fiziki veya finansal varlıklar dışındaki varlıklar olarak tanımlanmıştır. Bu varlıklar, bir şirket tarafından ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere kontrol edilebilen veya mülkiyete konu edilen varlıklar şeklinde ifade edilmektedir. Buradan da bir varlığın gayri maddi varlık olarak adlandırılabilmesi için bir kişi ya da şirket tarafından

mülkiyetinin elde bulundurulabilir veya kontrol edilebilir olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bunların yanında, gayri maddi haklar rehberde farklı sınıflara ayrılarak tanımlanmıştır. Bunlar; patent, know-how, ticari sırlar, ticari markalar, sözleşmeye dayalı haklar, lisanslar, şerefiye şeklinde sıralanmıştır (OECD, 2014).

Eylem 9: Risk ve Sermaye Transferi: Riskleri grup üyeleri arasında transfer ederek veya grup üyelerine aşırı sermaye tahsis ederek BEPS oluşumunu önlemek için kurallar geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Geliştirilecek kuralların, getirilerin değer yaratma ile uyumlaştırılması, faiz gideri kesintileri ve diğer mali ödemelerle ilgili çalışmalar ile koordine edileceği belirtilmiştir (OECD, 2013:20).

Eylem 10: Diğer Yüksek Riskli İşlemler: Taraflar arasında çok nadiren gerçekleşecek işlemlerde bulunulduğunda BEPS'i önlemek için kurallar geliştirilmesi gerektiği ve bu kurallar için transfer fiyatlandırması kurallarının veya özel önlemlerin benimsenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu kurallar için;

- İşlemlerin yeniden karakterize edilebileceği durumları açıklığa kavuşturulmalı,
- Küresel değer zincirleri bağlamında, özellikle kâr bölüşümleri ve transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasına açıklık getirmeli,
- Yönetim ücretleri ve genel merkez giderleri gibi temel aşındırıcı ödemelere karşı koruma sağlamalı şeklinde istenen unsurlar sıralanmıştır (OECD, 2013, s. 20-21).

3.4.1.9. Eylem 11: Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına İlişkin Verilerin Toplanması ve Analizi ile Bunları Tespit Etmek İçin Gerekli Yöntemleri Belirleme

BEPS'in ekonomik etkisine ve ölçek göstergelerine ilişkin tavsiyeler geliştirmeyi ve BEPS'i ele almak için alınan önlemlerin etkinliğini ve ekonomik etkinliğinin analizlerinin yapılmasını ve değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Çalışma ayrıca, veri kaynağının değerlendirilmesini, toplanması gereken yeni veri türlerinin belirlenmesini ve hem toplu hem de mikro düzeyde verilere dayalı metodolojilerin geliştirilmesini, vergi mükellefinin gizliliğine saygı gösterilmesi ihtiyacını ve vergi için idari maliyetleri dikkate almaktadır. Eylem planıyla; vergi planlaması/işlemlerinde ihtiyaç duyulan şeffaflığa değinilmiş ve vergi planlama stratejilerine ilişkin kapsamlı bilgilerin vergi idarelerinde mevcut olmadığı

belirtilerek denetim ve bilgi akışının iyileştirilmesi amacıyla tedbirler alınmasının önemi vurgulanmıştır (OECD, 2013, s. 21-22).

BEPS Eylem 11 raporu BEPS'i Ölçme ve İzleme, vergiden kaçınma davranışlarının ekonomik ve mali etkileri ve BEPS Projesi kapsamında önerilen önlemlerin etkisi hakkında veri toplamak ve analiz etmek için metodolojiler oluşturmuştur. Vergiden kaçınma stratejilerinin olumsuz mali ve ekonomik etkileri, BEPS Projesi'nin odak noktası olmuştur. 2015'te OECD araştırması, ÇUŞ'ların vergiden kaçınma maliyetinin 100 ila 240 milyar ABD doları arasında değiştiğini tahmin etmektedir. Bu rakam küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %4-10'una eşdeğerdir. Eylem 11 raporu BEPS'i Ölçme ve İzleme, kurumlar vergilendirmesine ilişkin veri eksikliğinin, vergiden kaçınmanın mali ve ekonomik etkilerinin ölçülmesinde ve bunun bir parçası olarak kabul edilen uygulama önlemlerinin etkisini ölçmeye yönelik tüm çabalarda önemli olduğunu vurgulamıştır. BEPS Projesi'nin Eylem 11 kapsamında devam eden çalışmalar yoluyla mevcut verilerin ve analitik araçların kalitesinin artırılması, vergiden kaçınmanın etkisini ve BEPS önlemlerinin uygulanmasının bu uygulamaları dizginlemedeki etkisini ölçebilmek açısından çok önemlidir. BEPS faaliyetlerinin etkisinin ve ölçeğinin ölçülmesi ve BEPS önlemlerinin uygulanmasının etkisinin ölçülmesi, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesinin BEPS üzerinde devam eden çalışmasının önemli bileşenleridir. Bu tür bir ölçüm ve izleme hem politika yapıcıları hem de vergi mükelleflerini BEPS önlemlerinin etkinliği ve BEPS sorunlarının ne ölçüde devam ettiği konusunda bilgilendirmek için gereklidir. Özellikle Kapsayıcı Çerçeve, BEPS'yi analiz etmek için mevcut bilgilerin kalitesini iyileştirmek ve çeşitliliğini genişletmek için çalışmaktadır. İlk olarak Ocak 2019'da kullanıma sunulan "Kurumlar Vergisi İstatistikleri Veri Tabanı" BEPS ve daha genel olarak kurumlar vergisi analiziyle ilgili çeşitli verileri bir araya getirmiştir. Kurumlar Vergisi İstatistiklerinin ikinci baskısı 2020'de Eylem 13 Ülke Bazlı Raporlarda (CbCR'ler) alınan verilerden hazırlanan ilk toplu ve anonimleştirilmiş istatistikleri içermektedir. Üçüncü baskı 2021'de CbCR istatistiklerini genişletmiştir ve vergi teşviklerinin Ar-Ge üzerindeki etkisine ilişkin yeni göstergeler içermektedir. Bu veri serisinin kapsamı, veri tabanında ilk kez dördüncü baskıda 2022'de görünen birkaç yeni yetki alanıyla genişlemeye devam etmektedir (OECD, 2023, s. 1).

3.4.1.10. Eylem 12: Mükelleflerin Agresif Vergi Planlaması Stratejilerinin İfşası (Zorunlu İfşa Kuralları)

Eylem planında vergi idareleri ve işletmeler için idari maliyetleri göz önünde bulundurarak saldırgan veya kötüye kullanım amaçlı işlemler, düzenlemeler veya yapılar için zorunlu açıklama kurallarının tasarlanmasını amaçlanmıştır. "Vergi avantajı" tanımı kullanılarak uluslararası vergi planlarının araştırılması öngörülmüş ve vergi şeffaflığı; transfer fiyatlandırması ve değer zinciri analizleriyle ilişkilendirilmiştir. Transfer fiyatlandırması konusunda önemli bir nokta olan mükellefler ve vergi idareleri arasındaki bilgi asimetrisine değinilmiş ve bu durumun potansiyel olarak emsallere uygunluk ilkesinin yönetimini baltaladığı ve BEPS için fırsatları artırdığı ifade edilmiştir (OECD, 2013, s. 22-23).

BEPS Eylem 12, vergi mükelleflerinin ve danışmanların agresif vergi planlama düzenlemelerini ifşa etmesini gerektirecek kuralların tasarımına yönelik tavsiyeler sunmaktadır. Bu tavsiyeler, agresif vergi planlamalarına ilişkin erken bilgi ihtiyacı ile açıklamanın uygun şekilde hedeflenmesi, uygulanabilir olması ve vergi mükelleflerinin üzerine aşırı uyum yükü yüklemekten kaçınması arasında bir denge aramaktadır. Vergi uyumluluğu ve agresif vergi planlamasının ortaya çıkardığı politika riskleri hakkında zamanında bilgi almak her yargı bölgesi için önem arz etmektedir. Eylem 12, vergi idareleri ve iş dünyası için idari ve uyum maliyetlerini dikkate alarak ve bu tür kuralları uygulayan ülkelerin deneyimlerinden yararlanarak, agresif vergi planları için zorunlu açıklama kurallarının tasarımına ilişkin tavsiyeler içermektedir. Agresif vergi planlama stratejileri hakkında zamanında, kapsamlı ve ilgili bilgilerin eksikliği, dünya çapında vergi idarelerinin karşılaştığı temel zorluklardandır. Bu bilgiler, hükümetlerin risk değerlendirmesi, denetimler, mevzuat veya düzenlemelerdeki değişiklikler yoluyla vergi risklerine hızlı bir şekilde yanıt vermesini sağlamak için gereklidir. Zorunlu İfşa Kuralları hakkındaki 2015 OECD raporu, ülkelerin potansiyel olarak agresif veya suiistimal edici vergi planlama şemaları ile bu tür planların destekleyicileri ve kullanıcıları hakkında erken bilgi edinme ihtiyaçlarına uyan bir ifşa rejimi tasarlamaları için modüler bir çerçeve sunmaktadır. Bir ülke zorunlu ifşa kurallarını benimsemek istediğinde, tavsiyeler bir ülkenin daha iyi ve daha zamanında bilgi ihtiyacını vergi mükellefleri için

uyum yükleriyle dengelemek için gerekli esnekliği sağlamaktadır. Eylem 12 raporu ayrıca uluslararası vergi sistemlerini hedefleyen kurallar ve vergi idareleri arasında daha etkili bilgi alışverişi ve iş birliğinin geliştirilmesi ve uygulanması için özel tavsiyeler ortaya koymaktadır (OECD, 2023, s. 1).

3.4.1.11. Eylem 13: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüklerinin Gözden Geçirilmesi

Bu eylem kapsamında işletmeler için uyum maliyetlerini göz önünde bulundurarak, vergi idaresi için şeffaflığı artırmak için transfer fiyatlandırması belgelerine ilişkin kurallar geliştirilmesi amaçlanmıştır. Geliştirilecek kurallar, ÇUŞ'ların tüm ilgili hükümetlere, ortak bir şablona göre ülkeler arasında ödenen gelir, ekonomik faaliyet ve ödenen vergilerin küresel dağılımı hakkında gerekli bilgileri sağlamaları şartını içerecektir. Karşılıklı anlaşma prosedürünün (Mutual Agreement Procedure / MAP) etkinliğini artırmaya yönelik çalışmaların, BEPS konularındaki çalışmaların önemli bir tamamlayıcısı olacağı vurgulanmış ve belirtilen çalışmalardan kaynaklanan yeni kuralların yorumlanması ve uygulanması konusunda ortaya çıkan belirsizlikler MAP kapsamında çözümünün destekleneceği ifade edilmiştir (OECD, 2013, s. 23).

BEPS Eylem 13 kapsamında, tüm büyük ÇUŞ'ların faaliyet gösterdikleri vergi alanları arasında gelir, kâr, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetin küresel dağılımına ilişkin toplu verileri içeren ülke bazında bir rapor (CbC) hazırlaması gerekmektedir. Bu CbC raporu, üst düzey transfer fiyatlandırması ve BEPS risk değerlendirmelerinde kullanılmak üzere bu ülkelerdeki vergi idareleri ile paylaşılmaktadır. Kurumlar vergilendirmesine ilişkin verilerin eksikliği, vergiden kaçınmanın mali ve ekonomik etkilerinin ölçülmesinde önemli bir sınırlama olmuştur. Bu durum yetkililerin bağlantılı şirketler arasındaki işlemler üzerinde transfer fiyatlandırması değerlendirmeleri yapmasını ve denetimleri gerçekleştirmesini zorlaştırmaktadır. Eylem 13 CbC Raporu ile ÇUŞ'ların yıllık olarak iş yaptıkları her bir vergi bölgesi için belirtilen bilgileri raporlamaları gerekmektedir (OECD, 2023, s.1)

13. Eylem Planı ise ÇUŞ'ların, kârın dağıtımı ve matrah aşındırması faaliyetlerinin önüne geçmek için, transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının revize edilip geliştirilmesini konu edinmektedir. Bu çerçevede 13.

Eylem Planı ÇUŞ'lara yönelik Ana Dosya (Master File), Lokal Dosya (Lokal File) ve Ülke Bazında Raporlama (country-by-country, CbC, Report)'dan oluşan üç katmanlı bir yükümlülük getirmektedir. Ana Dosyada ÇUŞ'un, küresel ölçekte gerçekleştirdiği faaliyetler, transfer fiyatlandırmasına ilişkin genel şirket politikası ile ticari faaliyetlerin ve gelirlerin küresel ölçekte nasıl dağıtıldığıyla ilgili bilgilere yer verilmektedir. Lokal Dosya'da ÇUŞ'a ait, dünyanın çeşitli yerlerinde konumlanmış lokal kuruluşlar arasındaki işlemler yer almaktadır. Burada Lokal Dosya, Ana Dosyayı tamamlayıcı bir niteliğe sahiptir. CbC Rapor ise ÇUŞ'ların, hangi ülkede ne kadar kazanç elde ettikleri ne kadar vergi ödedikleri, vergi sonrası kazançları, sermayeleri, varlıkları, çalıştırdıkları eleman sayısı gibi hususların ilgili ülkelere bildirilmesini gerektiğini belirtmektedir. ÇUŞ'lara BEPS eylem planı çerçevesinde getirilen bildirim ödevleri, idareler arası paylaşıma tabi olacak bilgilerin elde edilmesi bakımından önem arz etmektedir (Aktuğ & Öz, 2021, s. 16).

3.4.1.12. Eylem 14: Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümünde Kullanılan Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi

Bu eylem, ülkelerin Karşılıklı Anlaşma Usulü/(KAU) (Mutual Agreement Procedure/MAP) kapsamında, çoğu anlaşmadaki arbitraj hükümlerinin eksikliği de dâhil olmak üzere, vergi anlaşmalarıyla ilgili ihtilafların çözümüne yönelik engelleri ortadan kaldırma amacını taşımaktadır. BEPS ile ilgili Eylem Planında yer alan düzenlemeler gerçekleştirildiğinde iç hukuk hükümlerine ilişkin tavsiyelerin yanı sıra OECD Model Vergi Sözleşmesinin Yorumunda ve Transfer Fiyatlandırması İlkelerinde değişikliklerle sonuçlanacağı ifade edilmiştir (OECD, 2013, s. 23-24).

BEPS Eylem 14 Asgari Standardı, yetki alanları arasındaki vergiyle ilgili ihtilafların çözümünü iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Kapsayıcı Çerçeve yetki alanları, verimliliği artırmayı ve çifte vergilendirme uyuşmazlıklarının çözümünün güncelliğini iyileştirmeyi amaçlayan güçlü bir emsal değerlendirme süreci aracılığıyla, asgari standarda uygunluklarının emsalleri tarafından gözden geçirilmesini ve izlenmesini sağlamayı taahhüt etmiştir. 21. yüzyılın küresel ekonomisinde sınır ötesi ticaret ve uluslararası iş gücü hareketliliği olağan olmaya devam ederken, hangi yargı bölgelerinin hangi tür gelirleri vergilendirebileceğine ilişkin anlaşmazlıklar zaman zaman kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır. Birçok

vergi anlaşması, bu tür anlaşmazlıkları çözmek için bir KAU hükmü içermektedir. OECD Model Vergi Sözleşmesi'nin 25. Maddesi, sözleşmeci devletlerin yetkili makamlarının sözleşmenin yorumlanması veya uygulanmasına ilişkin farklılıkları veya güçlükleri karşılıklı mutabakata varılan bir temelde çözebilecekleri, iç hukukta mevcut olan olağan yasal yollardan bağımsız bir temel mekanizma sağlamaktadır. Bu mekanizma -KAU- vergi anlaşmalarının doğru bir şekilde uygulanması ve yorumlanması açısından, özellikle anlaşmanın avantajlarından yararlanma hakkına sahip vergi mükelleflerinin herhangi bir Akit devlet tarafından uygun olmayan vergilendirmeye tabi tutulmamasını sağlamak için temel öneme sahiptir (OECD, 2023, s. 1).

KAU, iki taraf devletin yetkili makamlarının bir araya gelerek, Uluslararası ÇVÖA'nın uygulamasından doğan sorunları iç hukukta yer alan mekanizmalardan bağımsız biçimde gidermeye yönelik çözüm aradığı yargı dışı bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tanımlanabilmektedir. Diplomatik usullere ve bir sonuç taahhüdüne bağlı olmaksızın gerçekleştirilebilir. Temel çerçevesini, OECD Modeli'ne dayalı anlaşmaların 25. maddesinden alarak (Özgenç, 2023, s. 1) BEPS eylem 14'te düzenlenmiştir.

ÇVÖA'nın hükümlerine rağmen, taraf devletlerin vergi uygulamalarında hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi sorunlu durumların oluşması çifte vergilendirmeye, hatalı vergi tarhiyatlarına ve ceza uygulamalarına neden olabilmektedir. Bu gibi vergi sorunlar ile karşılaşan mükellefler sorunun durumuna göre çözümü, için iç hukuk yollarından uzlaşma veya dava yoluna başvurarak bulabilmektedirler. Mükellefler, sorunun çözümü için KAU ilişkin madde hükümlerine göre de iç hukuk yollarına bağlı kalmaksızın, olayına göre mukim ve vatandaşı oldukları veya diğer akit devletin yetkili makamlarına da başvurabilme hakkını elde edebilmektedirler (Öz, 2022, s. 3-4).

3.4.1.13. Eylem 15: Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirme

Bu eylem planıyla, BEPS çalışmaları sırasında geliştirilen önlemlerin uygulamasını ve ikili vergi anlaşmalarının iyileştirilmesini sağlamak için çok taraflı bir aracın geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda küresel ekonominin hızla gelişen doğasını ve bu evrime hızla uyum sağlama ihtiyacını yansıtan,

uluslararası vergi konularına yenilikçi bir yaklaşım sağlamak üzere tasarlanmış çok taraflı bir çözüm geliştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (OECD, 2013, s. 24).

Bu eylem planıyla "Çok Taraflı Sözleşme" (Multilateral Instrument (MLI)) geliştirilmiştir. MLI tek müzakere ve imza süreci sunarak ÇVÖA'lara kıyasla hızlı çözüm sunmakta, değişikliklerin eş zamanlı yapılabilmesini sağlamakta, değişikliklerin uyumlu bir şekilde yapılabilmesine imkân tanımaktadır (Küçükşahin, 2020, s. 1).

Çok taraflı bir vergi anlaşmasına ilk adım 15. Aksiyon Planı taslak raporu ile atılmış ve 5 Ekim 2015 tarihinde plana ilişkin final raporu yayınlaşmıştır. Final Raporunda belirlenen takvim uyarınca 07 Haziran 2017 tarihinde imza töreni gerçekleştirilmiştir. MLI'ın iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlar; BEPS projesi kapsamında anlaşma temelli getirilen önlemleri mevcut ikili veya çok taraflı vergi anlaşmalarına aktarmak, çifte vergilendirmeyi ihtilaflarını çözüme kavuşturmak amacıyla zorunlu ve bağlayıcı yeni kurallar ortaya koymaktır (Gündüz, 2017, s. 1).

MLI'ın kapsamına giren BEPS Aksiyon Planları şunlardır;

Aksiyon 2- Melez Aktarımlar; şeffaf işletmeler, çifte mukimliğe sahip işletmeler ve çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna uygulamasını kapsamaktadır. Söz konusu önlemler opsiyonel olup her ülke uygulama konusunda serbestiye sahiptir.

Aksiyon 6- Anlaşma Suistimali; Anlaşmalara anlaşma alışverişini önlemeye yönelik özel önlemler getirilmesi konusunu kapsamaktadır. Söz konusu önlemler 'Menfaatlerin Sınırlandırılması' (Limitation of Benefits) hükmünün basitleştirilmesi veya anlaşma faydasının elde edilmesi için temel amaç testi (Principal Purposes Test) yahut asgari elde bulundurma süresi ve benzeri önlemler getirilmesi ile ilgilidir.

Aksiyon 7- İş yeri; komisyoncular, benzeri yapılanma ve stratejiler iş yeri oluşturması ile ilgili katı kurallar öngörülmektedir.

Aksiyon 14- Uyuşmazlık çözümü ve karşılıklı anlaşma usulü (KAU); KAU'nun iyi niyetle ve etkin biçimde yürütülmesi hedeflenmektedir. Bu konuda

belirlenen standartlara devletlerin tamamen uyması, tahkim konusunda ise opsiyonel bir yaklaşım benimsenmektedir (Gündüz, 2017, s. 3-4).

3.5. İki Sütunlu Çözüm (Pillar 1- Pillar 2)

Dijitalleşme ve küreselleşme, dünya genelinde ekonomilerin ve insanların yaşamları üzerinde derin etkiler yaratmıştır. Bu etkiler yüz yıldan fazla geçerli olan uluslararası işletme gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin kuralların zorluklarını beraberinde getirmiş ve bu uluslararası işletmelerin birçoğunun elde ettiği devasa kârlara rağmen adil vergi paylarını ödememesine neden olmuştur. 2013'te OECD, ÇUŞ'ların vergiden kaçınmasına ilişkin artan kamusal ve siyasi endişelere yanıt olarak bu zorlukların üstesinden gelme çabalarını hızlandırmıştır. 2015 yılında kararlaştırılan BEPS paketinin 15 Eyleminin uygulanması revize ederek ve güncellenerek halen devam etmektedir, ancak değişen ve gelişen teknoloji sebebiyle eksiklikleri de bulunmaktadır. Mevcut kurallar hala büyük ÇUŞ'ların bir yargı bölgesinde kurumlar vergisi ödemeden önemli gelir elde etmelerine izin vermektedir. Büyük ölçüde fikri mülkiyete dayanan yeni iş modelleri, ÇUŞ'ların karlarını düşük vergili yargı bölgelerine kaydırmasını kolaylaştırarak sağlıksız vergi rekabetini şiddetlendirmiştir.

Bahsedilen nedenlerle uluslararası vergi kurallarını, yaşanılan teknolojik çağa getirmek için yıllarca süren ayrıntılı, yoğun çalışma ve müzakerelerin ardından, 8 Ekim 2021'de OECD/G20 BEPS Kapsayıcı Çerçevesi üyeleri Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarıyla ilgili İki Sütunlu Çözüm Bildirisi'ni kabul etmiştir. Küresel GSYİH'nin %90'ından fazlasını temsil eden 136 ülke ve yargı bölgesi tarafından, uluslararası vergi için yeni bir çerçeve oluşturan İki Sütunlu Çözüme kabul edilerek ve yeni kuralların 2023 yılı sonuna kadar uygulanmasını öngören bir "Ayrıntılı Uygulama Planı" üzerinde anlaşmaya varılmıştır (OECD, 2021, s. 3). Sütun 1 (Pillar 1), vergilendirme hakkının ülkelere tahsisi, kâr atıfları ve nexus kurallarıyla, Sütun 2 (Pillar 2) ise geride kalan BEPS sorunlarının çözümünü amaçlayan minimum bir kurumlar vergisi oranının belirlenmesini içermektedir.

3.5.1.Sütun 1 (Pillar One)

Sütun I (Pillar I) yeni iş modelleri ile farklı yerlere kaydırılan kârlara uygulanacak uluslararası bir gelir vergisi sisteminin kurulmasına ilişkindir ve 3 bileşenden oluşmaktadır: ÇUŞ'ların kârları üzerinden yeni bir vergi alma hakkı, piyasa yetki alanında fiziksel olarak gerçekleşen belirli pazarlama ve dağıtım faaliyetleri için sabit iade, vergide belirliliğin sağlanabilmesi için uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözülmesine yönelik mekanizmalar (Elçi, 2022, s. 70).

Sütun 1, gelirin ilgili ülkeler arasındaki tahsisinin nasıl yapılacağı ile ilgilenmektedir. Bu bağlamda Sütun 1, kullanıcı katılımı önerisi (user participation), pazarlama gayrimaddi haklar (marketing intangibles) ve önemli ekonomik mevcudiyet (significant economic presence) olarak üç temel öneri alternatifi sunmaktadır. Birleştirilmiş yaklaşım (unified approach) olarak da adlandırılan bu üç temel öneriyle ülkelerin vergilendirilmesi gereken gelir miktarının belirlenmesi ve ilgili ülkeler arasında gerektiği biçimde tahsisi planlanmaktadır. Son yıllarda ve özellikle Covid-19 küresel salgınından sonra ekonominin yüksek oranda dijitalleşmesine bağlı olarak yeni bir vergilendirme hakkı oluşturulmaya çalışılmakta ve bununla beraber, yerinde bir vergilendirme hakkının tesisi ve toplam kârın rutin ve rutin olmayan bileşenlerine ayrılabilmesi için birtakım kuralların geliştirilmesi ön plana çıkmaktadır. Yeni vergilendirme hakkının temelde '*geleneksel fiziksel mevcudiyet olmadan da vergilendirilebilir bir mevcudiyet söz konusu olabilir'* anlayışına dayandığı söylenebilir (Kara, 2022, s. 3).

Sütun 1 kapsamında sunulan üç temel öneri alternatifi:

Kullanıcı katılımı önerisi: Yüksek oranda dijitalleşmiş bazı işletmelerin aktif ve ilgili bir kullanıcı tabanı geliştirerek ve onlardan veri ve içerik katkıları talep ederek yarattığı değere odaklanmaktadır. Bu teklif, kullanıcıların sürekli ve aktif katılımını talep etmenin, yüksek düzeyde dijitalleşmiş bazı işletmeler için değer yaratmanın kritik bir bileşeni olduğu fikrine dayanmaktadır. Bu kullanıcıların faaliyetleri ve katılımları, markanın yaratılmasına, değerli verilerin üretilmesine ve pazar gücünün oluşturulmasına yardımcı olan kritik bir kullanıcı kitlesinin geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu değer kaynağının, sosyal

medya, arama motorları ve çevrimiçi pazar yerleri gibi iş modelleri için daha önemli olduğunu düşünmektedir (OECD, 2019, s. 10).

Pazarlama Gayrimaddi Haklar Önerisi: Bu öneri kapsamında bir ÇUŞ grubunun, müşteri tabanı açısından veya pazarlama alanında maddi olmayan varlıkları geliştirmek için ülkeye ulaşabileceği durumu ele almaktadır. Öneriyle birlikte gayrimaddi haklar ile pazar ülkesi arasında işlevsel bir bağ kurulmaya çalışılmaktadır. Bu işlevsel bağın iki farklı biçimde ortaya çıktığı görülmektedir. İlk olarak, marka ve ticari unvan gibi bazı soyut pazarlama varlıkları pazar yetki alanında yaratılmış olarak görülebilir. İkinci olarak, müşteri verileri, müşteri ilişkileri ve müşteri listeleri gibi diğer maddi olmayan pazarlama varlıkları şeklinde ortaya çıkabilir (OECD, 2019, s. 12). Çevrimiçi ortamda tüketicilerle yüz yüze alışverişlerin gittikçe artmasıyla birlikte fiziksel mevcudiyete duyulan ihtiyaç azalmakta, bu durum pazar ülkelerinin vergilendirme yetkisini azaltmaktadır. Dijital teknolojinin kullanımı sayesinde uzaktan toplanabilen ve analiz edilebilen tüketici verileriyle pazar ülkelerinde rahatlıkla değer üretilebilmektedir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde üretilen teknolojiyle ilgili olan gayri maddi varlıklara atfedilebilen gelir ve rutin pazarlama ve dağıtım işlevleri dâhil olmak üzere rutin işlevlere atfedilebilen gelir gibi diğer tüm gelirlerin mevcut kâr tahsis ilkelerine dayalı olarak dağıtılmaya devam edeceği anlaşılmaktadır (Kara, 2022, s. 3).

Önemli Ekonomik Mevcudiyet Önerisi: Bu öneriye göre, bir ülkede vergiye tabi bir varlık, mukim olmayan bir teşebbüsün, bu ülkeyle dijital teknoloji ve diğer otomatik araçlar yoluyla sürekli bir etkileşimi halinde önemli bir ekonomik varlığa sahip olması durumunda ortaya çıkacaktır. Öneriye göre ülkede elde edilen dijital içeriğin hacmi, kullanıcı tabanının ve ilgili veri girişinin varlığı, yerel para biriminde faturalama ve tahsilat, bir web sitesinin yerel bir dilde sürdürülmesi gibi faktörlerden bir veya daha fazlasının olması önemli bir ekonomik varlık oluşturmak için yeterli olacaktır (OECD, 2019, s. 17).

Sütun 1'e ilişkin gelir etkisi vergilendirme hakkının ülkeler arasında yeniden dağıtılması, ÇUŞ'un bir bütün olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahının belirli bir formüle göre piyasaya dağıtılmasına dayanmaktadır. Sütun I altında küresel düzeyde vergi gelirlerinde bir artış olurken düşük ve orta gelirli

ülkeler bu artıştan gelişmiş ülkelere göre daha çok pay alacağı düşünülmektedir. Buna göre pazar (kaynak) ülke iki farklı şekilde (Tutar A/Amount A-Tutar B/Amount B)" vergilendirilebilir gelir hesaplayacaktır. Tutar A fiziksel iş yeri olmasa da pazar ülkeye rutin olmayan kâr üzerinden vergilendirme hakkı sağlamaktadır. Rutin kârı ise mukim ülke vergilendirecektir. Kapsam dahilindeki şirketler, A Tutarı üzerinden vergi kesinliği de dahil olmak üzere başarılı bir şekilde uygulanmasına bağlı olarak, ciro eşiği 10 milyar avroya düşürülecek bir ortalama mekanizması kullanılarak hesaplanan küresel cirosu 20 milyar avronun üzerinde ve kârlılığı %10'un üzerinde olan ÇUŞ'lardır. Kapsam dahilindeki ÇUŞ'lar için, gelirin %10'unu aşan kâr olarak tanımlanan artık kârın %25'i, gelire dayalı bir tahsis anahtarı kullanılarak nexus ile piyasa yetki alanlarına tahsis edilecektir. (OECD, 2021, s. 4; Kara, 2022, s. 9).

Pazar ülkede fiziksel bir iş yeri mevcutsa pazar ülkeye Tutar B adı altında rutin dağıtım ve pazarlama fonksiyonu için emsaline uygun sabit bir getiri üzerinden vergilendirme hakkı verilerek transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının önlenmesi ve vergide belirlilik sağlanması amaçlanmaktadır. Tutar B'nin iki amacı bulunmaktadır. Birinci amaç, vergi idareleri için transfer fiyatlandırması kurallarının yönetiminin basitleştirilmesi ve vergi mükellefleri için uyum maliyetlerinin düşürülmesidir. İkinci amaç ise vergi belirliliğinin artırılması ve vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki sorunların azaltılmaya çalışılmasıdır. Tutar B, pazar ülkelerinde "temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri" gerçekleştiren ilgili taraf distribütörlerinin ücretlerini standart hale getirerek emsaline uygun sabit bir getiri üzerinden vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Böylece, transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının önlenmesi ve vergide belirlilik sağlanması öngörülmesi amaçlanmaktadır (OECD, 2020, s. 16-17; Kara, 2022, s. 15).

3.5.2. Sütun II (Pillar Two)

İkinci sütun, ÇUŞ'ların -dijital ekonomide ve ötesinde- minimum düzeyde vergi ödemesini sağlayacak bir sistemin tasarımını ile ilgilidir. Ülkelere vergi tabanlarını düşük/vergisiz yetki alanlarına kaymaktan korumak için yeni bir araç sağlamayı ve OECD/G20 BEPS Projesi tarafından belirlenen diğer sorunları ele almayı amaçlamaktadır. Uygulamayla ülkeleri kendi kurumlar vergisi oranlarını

belirleme konusunda serbest bırakacak, ancak tüm ülkelerin en az asgari vergi seviyesinde vergilendirmesine izin verecek ve böylece uluslararası faaliyet gösteren tüm işletmelerin bir ödeme yapmasını sağlayacaktır. Bu uygulamayla ilgili çalışmalar, çok taraflı eylemin yokluğunda, hem daha fazla vergi tabanını çekmek hem de mevcut vergi tabanını korumak için tüm ülkeler için olumsuz sonuçlar doğuracak şekilde koordine olmayan, tek taraflı eylem riski olduğu önermesine dayanmaktadır. Bu nedenle yaklaşım, doğrudan vergilerin yatırım ve işyeri yeri kararları üzerindeki bozucu etkisini sınırlayan ve ilgili kârın %15 minimum vergi oranı ortamında kaydedildiği durumlar için birinci sütuna bir destek sağlayan dengeli bir sonuca ulaşmak için çok taraflı bir çerçeve geliştirmeyi amaçlamaktadır (OECD, 2023, s. 1).

Sütun II ÇUŞ'larin merkezlerinin veya faaliyetlerinin nerede olduğundan bağımsız olarak minimum bir vergi ödemesinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu sütunda minimum vergi uygulamasının çifte vergilendirmeye veya ekonomik bir kâr oluşmadığı halde vergilendirmeye yol açmaması, farklı vergi sistemleri ve iş modelleri ile uyumlu olması, şeffaflığın sağlanması, idari ve uyum maliyetlerinin minimuma indirilmesi konularına dikkat edilmiştir (Elçi, 2022, s. 70).

Kurallar kapsamı tanımlar ve %15 olarak belirlenmiş bir küresel minimum kurumlar vergisi oranı getirecek olan İkinci Sütun kapsamındaki Küresel Anti-Base Erozyon (GloBE) kurallarının mekanizmasını belirler. Asgari vergi, geliri 750 milyon Avro'nun üzerinde olan ÇUŞ'lere uygulanarak ve yılda yaklaşık 150 milyar ABD doları ek küresel vergi geliri elde edeceği tahmin edilmektedir. Küresel asgari oranlı kurumlar vergisi esasen üç temel kuraldan oluşmaktadır Birbirine bağlı iki yerel kural (birlikte Global Anti-Temel Erozyon Kuralları (Global anti-Base Erosion Rules-GloBE) kuralları):

Gelir Kapsama Kuralı (IIR): ÇUŞ'ların elde ettiği kazançların, asgari oranın üzerinde bir kurumlar vergisine tabi olmaması halinde asgari oranda vergiye tabi olacaktır (OECD, 2019, s. 27).

Düşük Vergilendirmeye Tabi Ödemelere İlişkin Kural (Undertaxed Payment Rule-UTPR): Bir kurucu kuruluşun düşük vergi gelirinin bir IIR kapsamında vergiye tabi olmadığı ölçüde kesintileri reddeden veya eşdeğer bir düzeltme

gerektiren kuraldır. Vekil bir işletmenin IIR'ye tabi olmaması durumunda UTPR kuralı devreye girecek ve grup içi ödemeler kapsamında yer alan düşük vergilendirmeye tabi gelirin asgari düzeyde vergilendirilmesi sağlanacaktır (OECD, 2021, s. 12-13).

Vergiye Tabi Olma Kuralı (Subject to tax rule-STTR): Kaynak ülkelerin vergi matrahlarını korumakta ve iki devlet arasında anlaşma imzalanması ile uygulanması söz konusu olmaktadır. Faiz, telif hakları ve diğer ödemeler için ödenen verginin asgari vergi oranının altında olması halinde gelirin elde edildiği ülkeye stopaj vergisi uygulama yetkisi verilmektedir. Vergilendirme hakkı, asgari oran ile ilgili ödemeler üzerindeki vergi oranı arasındaki farkla sınırlı olacaktır. Ayrıca vergiye tabi olmak kuralı için minimum oran %7,5 ile %9 arasında olacaktır (OECD, 2021, s. 7).

OECD tarafından Ocak 2023'te düzenlenen bir seminerde İki Sütunlu Çözümün ekonomik etki değerlendirmesi yapılmıştır. Ve Birinci Sütun kapsamındaki düşük, orta ve yüksek gelirli yargı bölgelerinde tahakkuk eden daha yüksek gelir kazançlarıyla birlikte gelir kazançları arttığı 2017-2021 döneminde tahmini yıllık küresel gelir artışı yılda ortalama 12-25 milyar ABD dolar olduğu, A Tutarı kapsamında tahsis edilecek tahmini 200 milyar ABD doları olduğu, İkinci Sütun kapsamında ise 2018 yılı için tahmini yıllık küresel gelir artışı 220 milyar ABD doları olduğu belirtilmiştir (OECD, 2023, s. 5).

3.6. Değerlendirme

Bu bölümde OECD'nin uluslararası vergilendirme sorunlarıyla baş etmek için geliştirdiği planlar açıklanmıştır. ÇUŞ'ların, şirket yapılarını kullanarak elde ettiği avantajlarla yüksek karlarına rağmen neredeyse hiç vergilendirilmemeleri, devletlerin vergi tabanlarının aşınması ve küreselleşmeyle beraber ülkelerin vergi tabanlarını korumak için bireysel savaşmalarının gittikçe anlamsız hale gelmesiyle OECD, koordinasyon çabalarını üstlenmiş ve uluslararası vergilendirme sorunlarıyla baş etmek için 98 Raporuyla başlayan Model Anlaşma ile devam eden BEPS eylem planları ve sonrasında iki sütunlu çözümle ile dünyanın çok büyük bir kısmına hitap eden bir hareketlenme başlatmıştır. Çalışmada bu hareket vergi şeffaflığı olarak sunulmuştur.

BEPS eylem planları yayınlanmasının üzerinden 10 yıl geçmesine rağmen güncellenerek etkisini sürdürmeye devam etmektedir. Planlarla ilgili düzenli yayınlanan akran değerlendirmeleri, ülke profilleri, en iyi uygulamalara ilişkin raporlar düzenli yayınlanmaktadır ve uzun süre yayınlanmaya devam edeceği öngörülmektedir.

Bu bölümde eylem planlarının kapsamı güncel haliyle sunulmuş ve açıklanmıştır. Tablo 3.1.'de özetlenmiş hali sunulmuştur.

Tablo 3.1:BEPS Eylem Planlarının Kapsamı

BEPS Eylem Planları	Kapsamı	Temel Alan		Kategori	
Eylem 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları	Dijital varlıklar, değer yaratma, yeni iş modellerinin sınıflandırılması, dijital mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin toplanması.	Şeffaflık	Eylem 11: BEPS'e İlişkin Verilerin Toplanması ve Analizi	Asgari Standartlar	Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele (Eylem 5)
Eylem 2: Hibrit Uyumsuzlukların Etkisiz Hale Getirilmesi	Hibrit Uyumsuzluklar: çifte vergilendirmeme, çifte aşındırma, uzun vadeli erteleme konularıyla ilgili hükümler ve tavsiyeler		Eylem 12: Zorunlu İfşa Kuralları		Anlaşma suiistimalinin önlenmesi (Eylem 6)
Eylem 3: KEYKK Rejimlerinin Güçlendirilmesi	KEYK kapsamında yerleşik olmayan vergi mükellefleri oluşturma ve yerleşik bir işletmenin gelirini yerleşik olmayan bağlı kuruluş aracılığıyla yönlendirme olasılığıyla mücadele		Eylem 13: TF belgelendirme yükümlülükleri		Ülke bazlı raporlama (Eylem 13)
Eylem 4: Faiz Ödemelerinin Gider Olarak İndirimi ve Diğer Mali Ödemeler Sonucu Oluşan Matrah Kaybını Sınırlandırma	Faiz ödemelerinin gider olarak indirimiyle oluşan taban aşınmasını önlemek için kurallar tavsiyeler içermektedir. Stopaj vergilerinin uygulanması, emsallere uygunluk ve Bir kuruluşun faiz giderlerinin belirli bir yüzdesine izin vermeyen kurallar.		Ülke bazında raporlama,		Uyuşmazlıkların çözüm sürecinin iyileştirilmesi (Eylem 14)
Eylem 5: Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesini Dikkate Alarak Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Mücadele Etme	Zararlı vergi uygulamaları incelenmekte, tercihli vergi rejimleri için "esaslı faaliyet şartının yerine getirilmesi öngörülmekte, zorunlu ve spontane bilgi değişiminin sağlanması istenmektedir.		Eylem 14: Uyuşmazlıkların çözümü	Tavsiyeler	Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkisiz hale getirilmesi (Eylem 2)
Eylem 6: ÇVÖA' larının Kötüye Kullanımını Engelleme	İç mevzuatın kötüye kullanımı engelleyici hükümlerin getirilmesi, çifte vergilendirmeme ile mücadele, gerçek lehdar düzenlemesi.				Faiz giderlerinin indirilmesinin sınırlandırılması (Eylem 4)
Eylem 7: Daimî işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme	Daimî işyeri tanımında değişiklikler yapılması, transfer fiyatlandırması ve emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması gerekliliği.	Özün Önceliği	Eylem 6: ÇVÖA' larının Kötüye Kullanımını Engelleme		Daimî işyeri tanımı değişiklikleri (Eylem 7)
Eylem 8–9-10: Transfer Fiyatlandırması, (TF yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması)	Emsallere uygunluk ilkesine ilişkin rehberliği geliştirmek, kâğıt gerçeklerden ziyade ekonomik gerçekler odaklanmak. TF sonuçlarını değer yaratma ile uyumlu hale getirmek için OECD TF Kılavuzlarında yapılan revizyonları içermektedir.		Eylem 7: Daimî işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme		Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler (Eylem 8, 9, 10).

Eylem 11: BEPS'e İlişkin Verilerin Toplanması ve Analizi	BEPS'in ekonomik etkisine ve ölçek göstergelerine ilişkin tavsiyeleri ve BEPS'i ele almak için alınan önlemlerin ekonomik etkinliğinin analizlerinin yapılmasını ve değerlendirilmesini amaçlamaktadır.	Öztün Önceliği	Eylem 8-9-10: Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	En iyi uygulamalara ilişkin rehberler	Kontrol edilen yabancı kurum kuralları (Eylem 3)
Eylem 12: Mükelleflerin Agresif Vergi Planlaması Stratejilerinin İfşası (Zorunlu İfşa Kuralları)	TF konusunda mükellefler ve vergi idareleri arasındaki bilgi asimetrisine, vergi avantajı konularına değinilmiştir. Vergi şeffaflığını ise TF ve değer zinciri analizleriyle ilişkilendirmiştir.				Mükelleflerinin agresif vergi planlamalarının zorunlu bildirimi (Eylem 12).
Eylem 13: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüklerinin Gözden Geçirilmesi	ÇUŞ'lara yönelik Ana Dosya, Lokal Dosya ve Ülke Bazında Raporlama olmak üzere üç katmanlı bir yükümlülük getirmekte ve vergi idareleri ile paylaşımı konusunu işlemektedir.			Ölçüm ve sürecin ilerleyişi	Dijital ekonomi (Eylem 1)
Eylem 14: Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümünde Kullanılan Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi	KAU kapsamında vergi anlaşmalarıyla ilgili ihtilafların çözümüne yönelik engelleri ortadan kaldırma amaçlamaktadır.	Uluslararası Uyum	Eylem 2: Hibrit Uyumsuzlukların Etkisiz Hale Getirilmesi		BEPS konusunda veri toplama ve analiz (Eylem 11)
Eylem 15: Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirme	Çok taralı sözleşme (MLI) ile çifte vergilendirmeyle ilgili ihtilafları çözmek bağlayıcı ve zorunlu yeni kurallar geliştirmek		Eylem 3: KEYKK Rejimlerinin Güçlendirilmesi Eylem 4: Faiz indirimlerinin sınırlandırılması Eylem 5: Şeffaflık ve Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele		Çok taraflı enstrüman geliştirilmesi (Eylem 15).
İki Sütunlu Çözüm	Sütun 1 (Pillar 1)	Vergilendirme hakkının ülkelere tahsisi, kâr atıfları ve nexus kurallarını içermektedir. Üç temel öneri alternatifi içermektedir. Bu alternatifler; kullanıcı katılımı önerisi, pazarlama gayrimaddi haklar önerisi, önemli ekonomik mevcudiyet önerisi olarak sıralanmıştır.			
	Sütun 2 (Pillar 2)	ÇUŞ'ların merkezlerinin nerede olduğundan bağımsız olarak asgari küresel bir vergi oranının (%15) belirlenmesini içermektedir. Diğer BEPS sorunlarının çözümünü amaçlamaktadır.			

Kaynak: OECD BEPS Eylem Planları baz alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

4. TÜRKİYE'NİN EYLEM PLANLARI KAPSAMINDA ALDIĞI AKSİYONLARIN VERGİ ŞEFFAFLIĞI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Giriş

Teknolojinin hızla gelişmesiyle tüm kamu idareleri gibi vergi idaresi de bu gelişime uymaya çalışmıştır. Bu kapsamda vergi sistemi çoğu alanda dijitalleştirerek hem vergi mükellefinin hem vergi idaresinin işlemlerinin hızlı bir şekilde yapılması sağlanmıştır. Vergi mükelleflerinin bilgileri elektronik ortamda kaydedilmiş ve vergi şeffaflığı kapsamında bilgi paylaşımı için hazır hale getirilmiştir. Bu gelişmelerin yanı sıra vergi idareleri değişen ticaret yapısına yetişebilmek ve vergi gelirlerini korumak için ulus üstü kurumlarında ortak paydada buluştuğu eylemleri uygulamıştır. Türkiye'de de hem vergi idaresinin dijitalleşmesi alanında köklü reformlar yapılmış hem de OECD BEPS eylem planları kapsamında iç mevzuatta değişiklikler yapılmıştır.

Bu bölümde önce vergi idaresinin dijitalleşme adımları açıklanmıştır. Ardından her bir eylem planı kapsamında vergi alanında yapılan değişiklikler belirtilmiştir. Bu değişiklikler her bir vergi türü için ayrı ayrı açıklanmıştır. En son başlıkta ise ulusal literatürde de değinildiği üzere vergi şeffaflığının sınırı olan vergi mahremiyeti konusunu sunulmuştur.

Bu bölüm giriş ve değerlendirme kısmıyla beraber on bir bölümden oluşmaktadır.

4.2. Vergi Sisteminin Dijitalleşmesi ve Türkiye'nin Uyumu

Günümüzde küreselleşme ile bilişim ve enformasyon teknolojisi büyük bir hızla ilerlerken kurumlar, interneti ticari faaliyetlerinin her aşamasında ve her türlü işlemleri için yoğun bir şekilde kullanarak hem hız hem de optimal fayda elde etmektedirler. Bu gelişmenin gerisinde kalmamak adına kamu kurumlarının ve dolayısıyla vergi sisteminin gelişen bilişim teknolojisine ayak uydurması ve buna uygun bilişim altyapılarını oluşturması zorunlu hâle gelmiştir. Uluslararası elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte e-vergileme sorunu ortaya çıkmış ve gelir idareleri bu sorunun çözümüne yönelik denetim ve kayıt düzenlerinde bilişim teknolojilerinin üst düzeyde kullanımına yönelik çalışmalarda

bulunmuşlardır. Ülkemizde de vergi uygulamasındaki maliyetleri düşürmek ve teknolojik gelişmelerden faydalanmak amacıyla elektronik vergi uygulamalarına geçilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen uygulamalar ile mükelleflerin vergi işlemleri nedeniyle üstlendiği maliyetler azalırken hizmet hızı ve kalitesinde artış meydana gelmiştir. Güzeloğlu (2018) bu hizmet kalitesindeki artışı ve tasarrufu göstermek üzere GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı)'nın internet sitesindeki verilere göre e-fatura, e-defter, e-arşiv geçişleri ile hem 115 bin adet ağacın kesilmesinin önüne geçildiğini hem de 750 milyon TL'lik bir tasarruf sağlandığını ifade etmiş; çalışmadan yola çıkarak son zamanlarda gündemde olan 2022 yılı brüt satış hasılatı 3 milyon TL ve üzeri olan mükelleflerin 1 Temmuz 2023 tarihine kadar e-faturaya sonrasında ise 1 Ocak 2024 e-defter uygulamasına geçiş zorunluluğu göz önüne alındığında sağlanılan tasarrufun daha da artacağı açıktır. Bununla birlikte GİB e-bilet, e-arşiv, e-fatura, e-defter, e-ticaret, e-yoklama, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar ve benzeri uygulamaların, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede de önemli bir katkı sağladığı belirtilmektedir.

Elektronik vergi sistemi 1998 yılında GİB tarafından Vergi Dairesi Otomasyonu Projesi (VEDOP) kapsamında başlamıştır. VEDOP ile internet vergi dairesi kapsamında mükellefler ve diğer kurumlara çeşitli hizmetler sunulmaktadır. İnternet Vergi Dairesi, kamu idarelerinde saydamlık ve kaliteli hizmet sağlama konusunda devletin bireye ait tuttuğu kayıtlar anlamında ilk uygulamalardandır (Aktan, 2004, s. 1).

VEDOP-I projesi sayesinde Türkiye genelinde, vergi gelirlerinin yaklaşık %80'nin toplandığı ve tahakkuk ile tahsilât işlemlerinin %85'inin takip edilebilir hale geldiğini söyleyebiliriz. 2004 yılında başlanmış olan VEDOP-II projesi, Otomasyonlu Vergi Dairesi sayısının artırılması, beyannamelerin internet üzerinden alınması, Türkiye Vergi Dairesi, denetim otomasyonu, veri ambarı oluşturulması diğer kurum ve kuruluşlarla veri alışverişine imkân tanıyan altyapının oluşturulması uygulamalarını içermektedir. VEDOP-III serisinin bu aşamasında "e-imza" uygulaması devreye girmiş ve Türkiye'deki tüm defterdarlıkları, vergi dairelerini, mal müdürlüklerini, takdir komisyonlarını ve Maliye Bakanlığı'na bağlı bilgi işlem merkezlerini tam otomasyona kavuşturmayı hedeflemiştir (Öz & Bozdoğan, 2012, s. 11).

VEDOP sonucunda ortaya çıkan önemli birtakım kavramlar Türk Vergi Sistemi içerisinde yer almaya başlamıştır. Söz konusu kavramlar, E-beyanname, E-Fatura, E-Denetim, E-Tahsilat, E-Haciz, E-Defter, E-Kayıt, E-Belge, e–Arşiv Fatura, E-İrsaliye Uygulaması, E-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu, Muhtasar Aylık Prim Hizmet Beyannamesi, E-Yoklama uygulaması, e-Dekont uygulaması, e-Döviz alım satım belgesi, e-Bilet uygulamasıdır.

Ayrıca E-maliye kapsamında yürütülen Bütçe Yönetim ve Enformasyon Sistemi (BYES), Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP), Nakil Vasıtaları, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (MOTOP) Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS), Mükellef Bilgi Sistemi, İnteraktif Vergi Dairesi Uygulaması, Vergi İnceleme Raporu Modülü, Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS) ile Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS), Vergi Kimlik Numarası Uygulaması, TAKKOM projesi, ÖTVİRA Projesi, e-ÖTV Takip Projesi, KDVİRA, Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP), DATAP gibi birçok proje bulunmaktadır (GİB, 2023).

Vergileme sisteminin dijitalleşmesi, geleneksel vergi sistemine göre avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajlar; vergi yönetimi ve denetiminde etkinliğin artması, elektronik vergi ödeme sisteminin bürokrasiyi azaltarak işlem maliyetlerini düşürmesi, vergileme ile ilgili bütün işlemler gerek mükellef gerekse vergi idaresinin çevrimiçi denetimine olanak sağladığı için işlemlerde doğruluk ve kesinlik oranı arttırması, hizmet kalitesi artışı, kamusal hizmetlerin sunumunda bireylerin daha fazla tatminini sağlaması, vergilendirme ile ilgili işlemlerde daha az zaman ve personele ihtiyaç duyulması, vergilerin zamanında ödenme yüzdesinde bir artış sağlanması, kamusal bilgilerde kayıtlılık oranının artması ve kayıt dışı ekonominin azalması, vergi uygulayıcılarının iş yükünün hafiflemesi şeklinde sıralanabilir (Akdemir & Öz, 2004, s. 112).

Vergi sisteminin küreselleşmenin getirdiği teknolojik imkânlarla harmanlanıp dijitalleşmesi mükelleflerin kendilerini ilgilendiren vergileme ile ilgili işlemlerini yakından takip edebilme olanağına, personel giderlerinin azalmasına sebep olmuştur. Uygulamalar mükelleflerin yasal zorunluluklarını yerine getirirken kolaylık sağlamasıyla birlikte, vergi şeffaflığı kapsamında elde

edilen bilgilerin diğer kurumlardan elde edilen bilgilerle değerlendirilmesi bu bilgilerin başka vergi idareleri ile paylaşılması ve doldurulması gereken formlara ulaşmadaki kolaylıklar vergi toplama fonksiyonlarını etkin hale getirmiştir.

4.3. Gelişmeler Karşısında GİB Organizasyon Şemasında Yapılan Değişiklikler

Eylem planlarına uyum sürecinde Türkiye Gelir İdaresi Başkanlığı'nın organizasyon şemasında değişiklikler yapmıştır. Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı kurulmuş ve bu başkanlık altında sekiz müdürlük oluşturulmuştur. Bu müdürlükler; "Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirilmesi Müdürlüğü, OECD Müdürlüğü Avrupa Birliği Müdürlüğü Uluslararası Bilgi Değişimi Müdürlüğü (I), Uluslararası Bilgi Değişimi Müdürlüğü (II), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü (I), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü (II), Diğer Uluslararası Anlaşmalar Müdürlüğü" şeklinde sıralanabilir (GİB, 2023a). Oluşturulan müdürlükler Transfer fiyatlandırması, bilgi değişimi, ÇVÖA gibi OECD'nin eylem planlarında çok kapsamlı bir şekilde ele aldığı ve Türkiye'nin de diğer planlara kıyasla en iyi uyumu yakaladığı konularda olduğu görülmüştür.

Türkiye'nin OECD uygulamalarına uyumu artırmak için bir diğer girişim Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi'dir. Bu merkezde OECD üyesi ülkelerde uluslararası vergilendirme alanında uzmanlar ve üst düzey bürokratlar tarafından seminerler verilmektedir. Türk Gelir İdaresi Başkanlığı bürokratları da Ankara ve diğer Merkezlerde seminer vermektedir. Seminer konuları genellikle "Uluslararası Vergilendirme Sistemleri ile ilgili; Transfer Fiyatlandırması, Vergi Anlaşmalarının Uygulanması, Bilgi Değişimi, Dijital Ekonomi ile Dijitalleşmenin Güçlükleri ve Fırsatları gibi konuları" kapsamaktadır (GİB, 2023b).

4.4. Eylem 1 Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi ve Eylem 7 Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasını Engelleme Konularında Yapılan Düzenlemeler

Dijital ekonomi yeni bir ekonomi modelini ifade etmektedir. Dijital ekonominin oluşturduğu iş modelleri olarak, e-ticaret, çevrimiçi reklamcılık, bulut depolama ve çevrimiçi ödeme hizmetleri, sanal uygulama marketleri, sosyal medya platformları gibi uygulamalar sıralanabilir. Bunlar dışında blockchain, paylaşım ekonomisi iş modelleri, nesnelerin interneti, gelişmiş robotik sistemler,

3-D yazıcı iş modelleri, yapay zekâ gibi iş modellerinin de hızlı bir gelişme içinde olduğu söylenilebilmektedir. Bu iş modelleri içerisinde ise "*fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrimiçi iktisadi ve ticari her türlü faaliyeti*" (6563 Sayılı Kanun[7]) içeren e-ticaret en yaygın kullanılan iş modelidir (Oktay, 2020, s. 97).

BEPS raporunda Eylem 1'de düzenlenen Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu çalışmanın ikinci bölümde detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Bu bölümde dijital ekonominin vergilendirilmesi kapsamında Türkiye'de alınan aksiyonlar sıralanacaktır.

4.4.1. VUK- KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

ÇUŞ'ların Türkiye'de elektronik ortamda çevrimiçi sundukları oyun, yazılım, uygulama ve benzeri hizmetlerle elde ettikleri gelirler, KDV'nin özünde bulunan destinasyon ilkesine ve online olarak sunulan pek çok hizmet nihai aşamada Türkiye'de kullanılmasına rağmen uzun yıllar bu hizmeti veren uluslararası veya yurtdışı kaynaklı işletmeler KDV ödememiştir. Online sunulan hizmet çeşitliliğindeki artış ve parasal olarak ulaştığı hacim, ülkemizin KDV matrah tabanını aşındırdığı için düzenlemeler yapılması gerekmiştir. Bu kapsamda 7061 sayılı Kanun[8] ile VUK'nu Mükerrer 257nci maddesine eklenen bent ile Maliye Bakanlığı'na elektronik ticaret alanında düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu düzenleme ile dijital ekonominin gereklerine karşı idareye yetki verilmesi olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

6745 sayılı Kanun[9] ile VUK vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen 11 inci maddesine eklenen fıkra ile Bakanlar Kurulu'na; vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma, belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etme konusunda yetki verilmektedir. Bu yetki düzenlemesi ile başta

---

[7] 23/10/2014 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (RG. 5/11/2014- 29166.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6563.pdf adresinden alındı.

[8] 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 5.12.2017- 30261.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm adresinden alındı.

[9] 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 7/9/2016-29824.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6745.pdf adresinden alındı.

internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere tüm ticari işlemlerin kayıt altına alınması amaçlanmaktadır.

Anayasa değişikliği sonrasında, Bakanlar Kurulu ibaresi 700 Sayılı KHK'nın 46. maddesiyle Cumhurbaşkanı olarak değiştirilmiştir.

Yapılan bu düzenlemelerden sonra, vergi kesintisi oranlarını belirleyen ve değişiklik yapan, 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı[10] uyarınca; "*internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır*" hükmüne bağlı olarak, GVK'nın 94/18 inci maddesi ve KVK'nın 30/d maddesi uyarınca stopaj oranının %15 olacağı, KVK'nın 15/ğ maddesi uyarınca ise stopaj oranının %0 olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda, GVK'nun 94/18. maddesine göre gelir vergisi mükellefiyetine tabi gerçek kişiler ile KVK'nın 30/d maddesi kapsamında dar mükellefiyete tabi kurumlara internet ortamında verdikleri reklam hizmetleri ya da aracılık ettikleri reklam hizmetleri karşılığında bunlara yapılan ödemelerden %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

4.4.2. KDV Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Dijital ekonominin yaratmış olduğu işlem hacminin artmasıyla birlikte ülkeler bu alanı vergileme konusunda önemsemişler ve çalışmalar yapmışlardır. ABD, Birleşik Krallık, Fransa, İtalya, Hindistan ve Japonya gibi birçok ülke dijital ekonominin vergilendirilmesinde stopaj yöntemini kullanmanın yanı sıra dijital hizmet vergisi veya buna benzer uygulamaları da kullanmaktadırlar. Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili arayışlar devam etmekte olup, bu alan stopaj, KDV uygulaması (Akkaya & Gerçek, 2019, s. 19) ve dijital hizmet vergisi yollarıyla vergilendirilmektedir.

[10] 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, (RG. 19/12/2018- 30630.Mük) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219-6.pdf adresinden alındı.

7061 sayılı Kanun ile KDVK'un 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenleme yapılmış ve aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

"*Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

Yukarıdaki yetkiye dayanılarak 17 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğ'inde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ[11] yayınlanmıştır. Değişiklik yapan tebliğde ki 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV'ye tabi olup, bu hizmetlere ilişkin KDV'nin beyanı ve ödemesi ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir.

4.4.3. Gümrük Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Dijital ekonominin vergilendirilmesi kapsamında son olarak 1361 sayılı Cumhurbaşkanı kararı[12] ile 2009/15481 sayılı Kararın[13] 45 inci maddesine 3 üncü fıkra olarak; "*Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir tüzel kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, bedeli gönderi başına toplam 22 Avro'yu geçmeyen ve ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyanın değeri üzerinden, 62. maddede belirtilen esaslar çerçevesinde tek ve maktu bir vergi tahsil edilir*" ifadesi eklenerek düşük değerli mallar için gümrük muafiyeti sıfırlanmış ve bunlar için sabit oranlı bir gümrük vergisi alınacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla Türkiye, OECD'nin düşük değerli mallarda gümrük muafiyetinin sıfırlanması gerekli olan

[11] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (SERİ NO: 41), (RG. 21/04/2022- 31816.Mük) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220421-15-1.htm adresinden alındı.
[12] 25/07/2019 tarihli ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, (RG. 19/12/2018- 30842.Mük) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190725-15.pdf adresinden alındı.
[13] 7/10/ 2009 tarihli ve 2009/15481 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 7/10/ 2009- 27369.Mük) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007-2.htm adresinden alındı.

düşüncesi paralelinde, düşük değerli mallarda gümrük muafiyetini sıfırlamış, böylece bir taraftan yurt içi üretici ve satıcılar aleyhine olan haksız rekabeti ortadan kaldırmış, diğer taraftan ise gelir kayıplarının önüne geçmeyi amaçlamıştır (Oktay, 2020, s. 16).

4.4.4. Dijital Hizmet Vergisi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Çalışmada daha önce detaylıca işlenen OECD tarafından hazırlanan İki sütunlu çözümünün ilk basamağı olan Sütun 1 ile dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusu gündeme gelmiştir. Ancak uygulama için 2023 sonuna kadar ülkelere süre tanınmıştır. Dijital hizmetlerin vergilendirilmemesi ülkelerin vergi tabanlarını aşındırdığı ve gelir kaybına uğrattığı için bu İki sütunlu çözümden henüz gündeme gelmeden Türkiye'nin de içinde bulunduğu Fransa, İspanya, İtalya, Avusturya, Malezya, Singapur ve İsrail gibi bazı ülkeler kendi vergi kayıplarını önlemek amacıyla ortak bir çözüm bulunmasını beklemeden yerel mevzuatlarında yeni vergi düzenlemeleri yapmışlardır. Türkiye için bu düzenleme 7194 sayılı Kanun'la [14] yürürlüğe giren dijital hizmet vergisidir. Verginin konusunu; Dijital ortamda yararlanıcıya sunulan her türlü reklam hizmetleri, bilgisayar programları, oyunlar, müzikler gibi dijital tüm içeriklerin yine dijital ortamda satışı, dinlenilmesi, izlenilmesi gibi sunulan tüm hizmetler, dijital hizmet sağlayıcıları ve bu sağlayıcılar tarafından sunulan aracılık hizmetleri oluşturmaktadır.

Bu vergi ile dijital hizmetler dolayısıyla ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde dünya çapında 750M Euro ve Türkiye içinde 20M TL üzerinde hasılat elde eden dijital hizmet sağlayıcılarını vergilemeyi amaçlamaktadır. Vergi, takvim yılının birer aylık dönemlerinde elde edilen hasılata %7,5 sabit vergi oranı uygulanarak vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu tarafından beyanname ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (Ubay & Ünsal, 2021, s. 1-11).

Bu düzenlemeler ile vergide sorumluluk uygulaması dijital işlemleri de kapsayacak şekilde genişletilmiş ve dijital ekonomi faaliyetlerinin

[14] 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG.07.12.2019-30971.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm adresinden alındı.

vergilendirilmesinde önemli bir adım atılmıştır. Bütün bu gelişmeler Türkiye'nin dijital ekonomi karşısında gelişmelerden haberdar olduğunu kendi vergi gelirlerini koruyabilmek için hareket ettiğini ortaya koyan olumlu adımlardır (Işık, 2018, s. 19). Bu olumlu adımlar neticesinde dev çok uluslu şirketlerden biri olan ve Türk şirketine reklam verip karşılığında İrlanda'daki şirketi üzerinden fatura kesip Türkiye'de vergi mükellefi olmayı reddeden Google'a 71 milyon Türk lirası vergi cezası kesilmiştir[15]. Yine benzer bir örnek Amazon, Türkiye'de bir şirket kurarak kurumlar vergisine tabi olmayı kabul etmiştir.[16] Başka bir dev çok uluslu şirket olan Twitter, işyeri veya temsilcilik açmadığı ve hiçbir somut varlığı bulunmadığından Türkiye'den elde ettiği geliri vergilendirilememiş ve bunun neticesinde 4 milyon Türk lirası ceza kesilmiştir (Öz, 2014).

4.5. Eylem 3 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Rejimlerinin Güçlendirilmesi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Gelir türlerinin safi tutarlar üzerinden vergilendirilmesini garanti altına alan ve vergi güvenlik müesseseleri olarak "Kontrol edilen yabancı kurum kazançları-KEYK" düzenlemesi getirilmiştir.

4.5.1. KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Türk vergi mevzuatına 5520 sayılı KVK ile girmiş bulunan KEYK kazancı müessesesiyle, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticarî ve sınaî mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışındaki düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmıştır. Tam mükellef kurumlar tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazançları, KVK'nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi halinde Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadır. Tam mükellef kurumların KEYK'lerden elde ettikleri kazançlar KVK'ya göre vergilendirilirken tam mükellef gerçek kişilerin söz konusu yurtdışı iştiraklerden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi 5615 sayılı Kanunla 193 sayılı GVK eklenen hükümlerle özel olarak düzenlenmiştir (Sezgin, 2012, s. 143).

---

[15] "Google vergi mükellefi oldu", 31 Mayıs 2011, 06.06.2023 tarihinde http://www.gazetevatan.com/google-vergimukellefi-oldu-380863-ekonomi/ adresinden alındı.

[16] "E-ticaret devleri mükellef oldu", 5 Eylül 2017, 06.06.2023 tarihinde http://www.yenisafak.com/ekonomi/e-ticaret-devleri-mukellef-oldu-2790068 adresinden alındı.

KVK belirtilen şartlar; asgari %50 iştirak oranı, pasif nitelikli gelir, KEYK vergi yükünün %10'dan daha az olması, iştirakin yıllık gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesidir. Bu şartlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

a) Asgari %50 iştirak oranı: Kanun hükmünde açıkça belirtildiği üzere, tam mükellef kurumların söz konusu yabancı ülkedeki kurumlara %50 veya üzerinde bir oranda iştirak etmesi durumunda, bahis konusu yabancı kurum üzerinde kontrol unsurunun varlığı kabul edilmektedir. İştirak şeklinin doğrudan ya da dolaylı şekilde olmasının veya söz konusu yabancı kuruma mükelleflerin ayrı ayrı ya da birlikte iştirak etmelerinin toplam iştirak oranı tespitinde önemi bulunmamaktadır. Söz konusu şarta ilişkin özellik arz eden hususlar şunlardır:

1. İştirak oranının %50'yi geçip geçmediğinin belirlenmesinde tam mükellef kurumların yanı sıra varsa tam mükellef gerçek kişilerin iştirak payları da dikkate alınmalıdır.

2. Dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkisinin dikkate alınması gerekmektedir.

3. Kontrol unsurunun olup olmadığının tespitinde yıl içerisinde herhangi bir tarihte en yüksek iştirak oranı dikkate alınacaktır. Yıl içerisinde gerçekleşen en yüksek oran %50'den fazla ise, yıl sonundaki iştirak oranı %50'nin altında olsa bile kontrol unsurunun varlığı kabul edilecektir.

b. Pasif nitelikli gelir: Yurt dışı kurumun gayrisafi hasılatının %25 veya daha fazlasının; faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması veya ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti olmakla birlikte bu faaliyetlerin yürütülmesi ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı bulunmamasıdır.

Kontrol edilen yabancı kurumların iştirak ettiği diğer alt kurumların elde etmiş oldukları kazançların "pasif" ya da "aktif" karakterli olmasının uygulama açısından bir etkisi bulunmamaktadır.

c. Kontrol edilen yabancı kurumun vergi yükünün %10'dan daha az olması:

Dağıtılabilir kazanç ifadesinden, yurt dışı iştirakin ticari bilanço kârından, tahakkuk eden vergilerin düşülmesi suretiyle bulunacak tutarın anlaşılması gerekmektedir. Söz konusu şart ile ilgili dikkat çekici hususlar şöyle sıralanabilir:

1. Vergi yükü hesabında, kontrol edilen yabancı kurumun kendi ülkesinde ödemiş olduğu vergiler dikkate alınacak, kendi ülkesi dışından elde ettiği kazançlar üzerinden ödenen vergiler ise hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

2. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl ticari zararı mevcut ise dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde söz konusu zararların indirilmesi gerekmektedir. Ancak istisna kazançlar dağıtılabilir kurum kazancının bir unsuru olarak dikkate alınacaktır.

3. Kontrol edilen yabancı kurumun dağıtılabilir kurum kazancının ilgili yılda sermayeye ilave edilmesi vergilemeye engel teşkil etmeyecektir.

d. İştirakin yıllık gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi;

Söz konusu 100.000 TL karşılığı yabancı paranın hesaplanması ile ilgili Kanun gerekçesinde yapılan açıklamaya göre; yurt dışı iştirakin kazancının, Türkiye'deki şirketin hesaplarına dâhil edilmesi sırasında, iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak TL'ye çevrilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtilen şartların bir arada gerçekleşmesi durumunda, yurt dışı iştirakin kârının, Türkiye'de bu yabancı kurumun hisselerini elinde tutan kuruma dağıtılmasa dahi, Türkiye'deki şirketin vergi matrahına eklenmek suretiyle vergilenmesi gerekmektedir (EY, 2023, s. 55).

Yukarıda yer alan maddeye göre, OECD/BEPS Eylem 3 çerçevesinde 2015 yılında ele alınan düzenlemeler; Türkiye'de 2006 yılından itibaren yeni KVK ile uygulanmıştır (Uyanık, 2015, s. 116). Ancak BEPS ile tavsiye edilen bağlantı kurallarını henüz getirilmemiş ve hatta bu konuda Vergi İdaresi tarafından olası planlarla ilgili kamu bilgilendirilmemiştir (Başaran Yavaşlar vd., 2016, s. 32).

4.6. Eylem 4 Faiz Giderlerinin İndirilmesinin Sınırlandırılması ile İlgili Uygulamalar Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

ÇUŞ'lar, grup şirketlerin borç miktarını ayarlayarak olumlu vergi sonuçları elde edebilmektedirler. Bu alandaki BEPS riskleri üç temel senaryoda ortaya çıkabilir: 1) Yüksek vergili ülkelerde üçüncü şahıslara daha yüksek borç veren grup şirketler oluşturulabilir. 2) Grubun fiili üçüncü şahıs faiz giderini aşan faiz indirimleri oluşturmak için grup içi krediler kullanan grup şirketlerden faydalanabilir. 3) Vergiden muaf gelir üretimini finanse etmek için üçüncü şahıs veya grup içi finansman kullanan grup şirketlerden yararlanabilir (Gedik, 2020, s. 39)

Faiz indiriminin sınırlandırılması başlıklı BEPS Eylem Planı, aşırı faiz indirimi sağlama ya da muafiyet, ertelenmiş gelir ve diğer mali ödemeleri finanse etmek için ilişkili taraf ve üçüncü taraf borcunun kullanılması şeklinde, faiz giderlerinden yararlanarak matrah aşınmasını önleyici kuralların getirilmesini hedeflemektedir (Öner, 2020, s. 454).

4.6.1. GVK ve KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Türk vergi mevzuatında GVK 41. maddede, KVK'da 10, 11, 12, 22 ve 30. maddelerde faiz indirimi ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Eylem kapsamında OECD tarafından belirlenen hedeflerin öncelikli noktasını faiz giderleri yoluyla matrah aşındırılmasının önüne geçmeye yönelik kuralların belirlenmesi oluşturmaktadır. Bununla beraber, 4 numaralı eylem kapsamında tek finansal işlem grup içi borçlanmalar değil, "garanti işlemleri", "türev işlemler" ve "bağlı sigorta şirketleri tarafından gerçekleştirilen işlemler" de bulunmaktadır. Bu nedenle, farklı türlerdeki finansal işlemler açısından da birtakım sınırlamalara gidilmesi hedeflenmektedir. Bu da OECD'nin 4 numaralı eylem kapsamında yer alan "finansal işlemleri" oldukça geniş tuttuğunu göstermektedir (Biçer & Erginay, 2015, s. 11-12).

Faiz indirimleri ve finansman giderleri ile ilgili kısıtlamalar; 18 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği[17] ile KVK'nun 11. maddesine eklenen "i"

[17] 25.05.2021 tarihli ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18), (RG. 25.05.2021-31490.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/05/20210525-4.htm adresinden alındı.

bendinde belirtilmiştir. Buna göre; "*Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktöringi ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı*" gider olarak indirilememektedir. Ancak bu madde mevcut haliyle BEPS Eylem 4'te belirtildiği gibi matrahın azaltılmasını engelleyen bir maddeden ziyade (Başaran Yavaşlar & Kahraman, 2018, s. 215-216) kurumların borçlanmalarını engelleyen ve öz kaynaklarını kullanmalarını amaçlayan bir düzenleme halindedir.

4.7. Eylem 5 Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesini Dikkate Alarak Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Mücadele Etme

Eylem 5'in mükellefe özgü kararları yani muktezaları-özelgeleri kapsadığı ve kararların şeffaf olmaması durumunda "BEPS endişelerine" yol açacağı konusu işlenmiştir. BEPS endişelerine yol açtığını düşünülen transfer fiyatlandırmasına ilişkin tek taraflı APA'lar ve diğer sınır ötesi kararlar, işyeri (PE) kararları, ilişkili kişi ve kanallar bir sonraki başlıkta transfer fiyatlandırmasıyla ilgili yapılan düzenlemeler kapsamında incelenecektir. Eylem 5 tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri kapsamında değerlendirilecektir.

Tercihli vergi rejimleri; BEPS endişelerine yol açacak son madde FHTP'nin (Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu) kabul ettiği kendiliğinden bir bilgi alışverişinin olmadığı durumlardır (OECD, 2015, s. 126). BEPS 5 kapsamında tercihli vergi rejimlerinin gelişimini değerlendirmektir. Bunun için OECD bünyesinde oluşturulan FHTP tarafından yapılan ülke bazında en son gözden geçirmelere ilişkin sonuçlar (2018 ve 2021 İlerleme Raporları) esas alınmıştır. Bu kapsamda yapılan değerlendirme "fikri mülkiyet" ve "fikri mülkiyet dışı" rejimler ile sınırlandırılmıştır.

FTHP'nin Ocak 2023 tarihli son raporunda[18] BEPS Eylem 5 Raporunda listelenen rejimlerin durumuna ilişkin bir güncelleme sunmaktadır. Türkiye'nin durumunu gösteren veriler aşağıdaki tablada gösterilmiştir.

Tablo 4.1: BEPS Eylem 5 Raporuna Göre Türkiye'nin Durumu

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
TÜRKİYE	Teknoloji geliştirme bölgeleri rejimi (IP Rejim)	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümler 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Gemicilik rejimi (IP Dışı Rejim)	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur
	5/B rejimi (IP Rejim)	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.

Kaynak: Rapordan elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Fikri mülkiyet rejimleri listesinde Türkiye'nin "teknoloji geliştirme bölgeleri rejimi", fikri mülkiyet dışı rejimler listesinde ise Türkiye'nin "deniz taşımacılığı/gemicilik rejimi" bulunmaktadır. Türkiye teknoloji geliştirme bölgeleri rejimde nexus yaklaşımına uygun olarak değişikliğe gittiği için, FHTP Türkiye'nin fikri mülkiyet rejimi bağlamında zararlı vergi rekabeti uygulaması kalmadığını belirtmiştir.

Türk vergi hukukunda "patent box" benzeri ilk düzenleme, 5520 Sayılı KVK'nun "sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnasını" düzenleyen 5/B maddesine göre; "*Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri, satışı, seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları ve üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50'si kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisnadan yararlanan mükelleflerin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisnadan ayrıca yararlanmaları mümkün değildir*". Bu yeni rejim (5/B

[18] OECD, 2023, Zararlı Vergi Uygulamaları – Akran Değerlendirmesi Sonuçları, 06.06.2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-consolidated-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf adresinden alındı.

rejimi) FHTP standartlarına uygun olarak tasarlandığı için güncellenen listede zararlı olarak nitelendirilmemiştir (Çelikkaya, 2022, s. 7).

Vergi cennetleri; Daha önce Zararlı Vergi Rekabeti, Yükselen Küresel Bir Sorun (98 Raporu)'nda hem de raporun ilerleme raporlarında iç mevzuata ve uygulamalara ilişkin tavsiyeler, vergi anlaşmalarına ilişkin tavsiyeler, vergi cennetleriyle vergi anlaşmalarına ilişkin tavsiye, iş birliğini yoğunlaştırmaya yönelik tavsiyeler, vergi cennetleri listesi oluşturma ve bağlantılara ilişkin tavsiyeler şeklinde detaylıca işlenmiştir. Bu kısımda Türkiye'nin vergi cennetleri ile ilgili mevzuat ve uygulama alanı değerlendirilecektir.

Küresel boyutta vergi cennetleri ile mücadele konusunda atılan en önemli adım BEPS Eylem Planlarıyla gerçekleştiği söylenebilmektedir. Eylem Planında yer alan çeşitli eylemlerin, küresel bir bilinç ile hayata geçirilmesiyle birlikte vergi cenneti ülkelerin yatırımcı çekme avantajını ellerinden alınması düşünülmektedir (Kudrle, 2016, s. 1171).

Vergi cennetleriyle ilgi Türk vergi mevzuatında 5520 sayılı KVK'nun 30/7 fıkrası gereğince "*Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.*" ifadeleri yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi cenneti olan yerlerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında değerlendirilebilmektedir. Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterli olacaktır. Ancak bu yerler Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilmediği yüzde 30'luk kesinti (stopaj) de yapılmamaktadır.

OECD'nin kara listesinde artık hiçbir ülkenin kalmaması sebebiyle vergi cenneti ülkelerin ilan edilmemesi ve bu nitelikteki ülkeler ile imzalanan

anlaşmaların sayısının yetersiz olması nedeniyle, çok uluslu Türk şirketlerinin vergiden kaçınmaya hatta vergi kaçırmaya yönelik faaliyetleri takip edilememekte ve bu sırada şirketler kârlarını vergi cennetlerine aktarmaya devam etmektedirler. Bu ülkelerde bulunan kâğıt üzerindeki merkezleri üzerinden Türkiye'de işlem yapan yabancı işletmelerin agresif vergi planlamalarına vergi kesintileriyle karşılık verilme yolu da açılamamaktadır (Çamurcu, 2017, s. 175).

4.8. Eylem 7-8-9-10-13 Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Uygulamalar Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Vergi mükelleflerinin vergiye tabii gelirlerini gerçeğe uygun olarak yansıtmaları, devletlerin vergi gelirlerinin erozyona uğramaması açısından büyük önem arz etmektedir. Bu amaçla birçok ülke vergi kanunlarında, vergi mükellefi işletmelerin kendi aralarında uygun olmayan fiyatlar kullanarak karlarını vergiden kaçırmalarını önleyen, "transfer fiyatlandırması kuralları" bulunmaktadır. Türk Hukuku'na bu kurallar ilk olarak 1934 tarihli ikinci Kazanç Vergisi Yasası ile girmiş, daha kapsamlı kurallar 1949 tarihli ilk KVK'nun Örtülü Kazanç başlıklı 17. maddesinde yer almıştır. Günümüzde transfer fiyatlandırması kuralları, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni KVK'nın "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" kenar başlıklı 13. maddesi ve GVK'nun "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41. Maddesi başta olmak üzere birçok düzenleme ile mevzuatımızda yer almaktadır. Transfer Fiyatlandırması için ana hüküm niteliğindeki KVK'u 13. Maddesi, Transfer Fiyatlandırması kurallarının genel çerçevedeki amacını ve niteliğini açıkça ortaya koymaktadır (Yüksel/ Yerkel, t.y.).

Bazı vergilerde olduğu gibi kurumlar vergisinde de vergi güvenlik tedbirleri öngörülmüştür. Kurumlar vergisinde öngörülen vergi güvenlik tedbirlerinden en önemlilerinden birisi de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki vergi güvenlik tedbiridir. Vergi güvenliği, vergilerin mali ve mali olmayan amacına uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümü şeklinde ifade edilmektedir (Aksoy, 1999, s. 262). Vergi güvenliğini sağlayan tedbirleri genel ve özel güvenlik tedbirleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Genel nitelikteki vergi denetim kurumları, 213 sayılı VUK'nda düzenlenmiştir ve bu Kanunun kapsamındaki tüm kamu alacakları açısından fonksiyon görmektedir. Özel güvenlik tedbirleri ise

gerekli görüldüğü ölçüde her biri özel vergi kanununda yer alan oto kontrol kurumlarıdır. Bilindiği gibi vergi kontrolü hem vergi idaresi ve hem de mükellefler bakımından vakit alıcı, maliyeti yüksek ve külfetli bir iştir. İşte mükellef veya vergi sorumlularını gerçeklere doğru beyana zorlamak için kendiliğinden kontrolün (oto kontrolün) sağlanması gerekir (Aksoy, 1996, s. 270; Akdoğan, 2008, s. 98). 5520 sayılı KVK'nun 12. Maddesinde düzenlenen örtülü kazanca ilişkin uygulamalar ve 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması uygulamalarıyla oluşturulan güvenlik tedbirinin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır. Ulusal düzeydeki şirketlerin ortaklarına daha fazla kâr payı verme isteği, uluslararası düzeyde ise aynı gruba bağlı şirketler arasında uluslararası ticaretin artması, çok uluslu şirketlerin verginin hiç olmadığı veya vergi oranının düşük olduğu ülkelere kârı aktarmak istemeleri ve kazancın hangi ülkede vergilendirileceği konusu transfer fiyatlandırması konusunu uluslararası vergi hukuku alanında önemli bir konu haline getirmiştir. Bu sorunları önlemek ve çözmek amacıyla her ülke kendi vergi kanunlarına hükümler koyarken, olayın uluslararası boyutu nedeniyle, uluslararası vergi anlaşmaları imzalamışlardır. OECD özellikle BEPS eylem planlarıyla bu konuda öncülük ederek gerek yerli mevzuat gerekse uluslararası anlaşmalarda kullanılabilen prensip ve modelleri geliştirmiştir ve değişen şartlara göre de bu planları geliştirmektedir (Nas, 2019, s. 1-2).

4.8.1. KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Türk Vergi mevzuatında Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin olarak tedbir anlamında kurallar mevcut olup uygulansa da küreselleşme ile birlikte oluşan yeni vergi sorunları nedeniyle hâlihazırda mevcut bulunan Transfer Fiyatlandırması kurallarının OECD uygulaması ile paralel hale getirilerek hem uluslararası anlamda uyum sağlanması hem de mevcut bulunan kuralların yeniden düzenlenmesini gerektirmiştir. Aşağıda bahsedilecek olan değişiklikler, bu gereksinimin karşılanması amacıyla OECD BEPS Eylem Planı ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ışığında gerekli düzenlemeleri yaparak planlarla eş güdümlü bir yol haritası çizmeye çalışmaktadır. 2006 tarihli 5520 sayılı KVK'nun 13. Maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması kurallarının genel çerçevedeki

amacını ve niteliğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu kapsamda kanun metnine göre: Kurumların ilişkili kişilerle emsaline göre düşük bedelle mal/hizmet alım satımında bulunmaları neticesinde ortaya çıkan kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılacağı belirtilmiştir. Bunun yanında ilişkili kişinin kapsamı ve kimlerin ilişkili kişi sayılacağını da açıkça ifade edilmiştir.

4.8.1.1. KVK'nda 2007 yılı 12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı" ile yapılan değişiklikler

12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı"[19] ile konu hakkında değişiklikler yapılmış ve daha sonra OECD BEPS ile yapılan düzenlemeler bu karar üzerinden gerçekleştirilmiştir. Söz konusu 2007 yılı Bakanlar Kurulu değişiklikleri şu şekilde özetlenebilir;

Düzenlemenin amacının transfer fiyatlandırmasıyla vergi matrahının aşınmasını engellemek ve ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet alım/satımında bulunan mükelleflerin gelirlerinin doğru beyanını sağlamak olduğu belirtilmiştir. Düzenlemede geçen transfer fiyatlandırması, ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, geleneksel işlem yöntemleri, işleme dayalı kâr yöntemler, peşin fiyatlandırma anlaşması, kontrol altındaki işlem, kontrol dışı işlem, iç emsal, dış emsal, karşılaştırılabilirlik analizi, işlev analizi, işlem düzeltimi, belgelendirme gibi temel kavramların tanımları mükelleflerin aklında sorun işareti kalmayacak şekilde açıklanmıştır.

İkinci bölüm emsallere uygunluk ilkesiyle ilgili değişiklikler konu alınmıştır;

Emsallere uygunluk ilkesinin temel amacının ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet alım/satımında belirlenen fiyatın ilişkili olmayan kişiler arasında uygulanan fiyatla eşit olması gerektiği belirtilmiştir.

Üçüncü bölümde transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntemler (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, kâr bölüşüm yöntemi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi) açıklanmıştır.

---

[19] 27/11/2007- tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (12888), (RG. 06.12.2007--26722.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071206-4.htm adresinden alındı.

Dördüncü bölüm peşin fiyatlandırma anlaşması konusuna, beşinci bölümde transfer fiyatlandırmasında belgelendirme konusuna değinilmiştir.

4.8.1.2. KVK'nda 2016 yılı 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Yapılan Değişiklikler

2016 yılında "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"[20] (Torba Kanun) yayımlanmıştır. Bu Kanunun 59. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13. maddesinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır, bu değişiklikler ile ilişkili kişi tanımının kapsamı yeniden değerlendirilmiştir. Bu kapsamda bir kazancın örtülü kazanç olarak değerlendirilebilmesi için ilişkinin doğrudan ya da dolaylı olarak oluştuğu durumlarda, en az %10 oranında ortaklık, oy, kâr payı hakkının olması şartı aranması uygun görülmüştür.

Transfer fiyatlandırmasında kullanılacak yöntemle ilgili OECD tarafından 2010 yılında revize edilen *"Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde"* yöntemler arasındaki hiyerarşinin kaldırılması nedeniyle değişiklik yapılmıştır.

Vergi mükellefini teşvik etmek ve ödüllendirmek amacıyla konuyla ilgili belgelendirme yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getiren mükelleflere uygulanacak vergi ziyaı cezasında %50 oranında indirim imkânı sağlanmıştır.

Bakanlar Kuruluna, usulleri belirleme yetkisine ek bazı esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bu esaslar; oranları %1'e kadar indirme, %25'e kadar çıkarma, oran şartını kaldırma, PFA sürelerini beş yıla kadar artırma, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, ilişkili kişilerin bilgilerinin elde edilmesi ve diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin tüm usullerin belirleme yetkisi olarak sıralanabilir.

[20] 15/7/2016 tarihli 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 09.08.2016-29796.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160809-22.htm adresinden alındı.

4.8.1.3. KVK'unda 2020 tarih 31050 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar" ile Yapılan Değişiklikler

OECD BEPS Eylem Planı'nın yayınlanması ve güncellenen OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi doğrultusunda birçok ülkede yeni ve daha kapsamlı transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin benimsenmesine neden olmuştur. 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı[21] ile Türkiye Cumhuriyeti tarafından da resmi olarak iç hukuk mevzuatına eklenmiştir. Bu karar ile OECD tarafından benimsenen Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme sistemi Türk mevzuatında da yerini almış, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına ve ceza indirimlerine ilişkin de yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan düzenlemeler, 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı üzerinde gerçekleştirilmiştir. 31050 sayılı karar ile metnine yeni maddeler eklenmiştir. Değişiklikler ve eklemeler şu şekilde özetlenebilir;

İlişkili kişi tanımı ve ilişikli kişi kapsamı değiştirilmiş ve ortaklık ilişkisi olmadan da doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy ve kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılmıştır.

Mükellefin emsallere uygun fiyatla ilgili yöntemlerden herhangi birisi ile işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi kullanabileceği konusuna açıklık getirilmiştir.

2007 yılında yayınlanan 1 No'lu Tebliğ ve Bakanlar Kurulu Kararı ve daha sonra yapılan değişiklikler ile getirilen belgelendirme yükümlülüğü, yalnızca yıllık yerel transfer fiyatlandırması raporu (*local file*) ile sınırlı kalmaktaydı. 24 Şubat 2020 tarihli yeni düzenleme ile OECD BEPS Eylem Planı kapsamında benimsenen üç kademeli transfer fiyatlandırması belgelendirmesine ilişkin kurallara paralel olarak 2013 yılından bu yana küresel olarak uygulanmakta olan OECD sistemi nihayet ülkemizde de uygulanmaya başlamıştır. Eylem 13 kapsamında transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri gözden geçirilmiş ve bu kapsamda vergi şeffaflığını sağlamak adına üç aşamalı bir belgelendirme sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Bu yenilik ile hâlihazırda Türk

[21] 24/02/2020 tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar, (RG. 25.02.2020-31050.Mük.), 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/02/20200225-25.pdf adresinden alındı.

Vergi Mevzuatında bulunan Yerel Transfer Fiyatlandırması Raporu'na (*local file*) ek olarak, Genel Rapor (*master file*) ve Ülke Bazlı Rapor (*Country-by-Country Reporting/CbCR*) yükümlülükleri getirilmiştir. İlgili kararda üç aşamalı belgelendirme ile ilgili bilgilendirmeler yapılmıştır. Genel rapor ÇUŞ grubunun *"Gayri maddi haklar, ticari faaliyetler, grup içi finansal işlemler, finansal ve vergisel durum gibi özellikli küresel bilgileri"* içermektedir. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Raporu, ÇUŞ grubunun Türkiye iştirakinin ilişkili şirketlerle yaptığı işlemler hakkındaki bilgileri içermektedir. Ülke Bazlı Rapor ise ÇUŞ grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili *"gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen/tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye ve çeşitli ticari faaliyet ölçütlerini"* içermektedir.

4.8.1.3.1. Genel Rapor (*Master file*)

Genel rapor, bilançosundaki aktif büyüklüğü ve net satışlar tutarı 500 milyon TL ve üzerinde olan ÇUŞ gurubuna bağlı vergi mükellefleri tarafından hazırlanacaktır. Genel rapor; "*çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayri maddi haklar, grup içi finansal işlemler ile finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur*". Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin ilişkili kişilerle yapılan yurt dışı işlemler ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması rapora hazırlanmaktadır.

4.8.1.3.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Raporu *(Local File)*

Kanun metninde yıllık transfer fiyatlandırması belgelendirme raporu ile ilgili hazırlanma süresi ve istenmesi durumunda idareye ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibrazı gerektiği konularına değinilmiştir. Kararda ayrıca, yıllık transfer fiyatlandırması belgelendirme raporunda yer alması gereken bilgi, belgelerin tanımları ve detayları sunulmuştur.

4.8.1.3.3. Ülke Bazlı Rapor (Country-by-Country Reporting/CbCR)

Toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan Çok uluslu işletme grubunun Türkiye'de mukim ana işletmesi, ülke bazlı raporu hazırlayarak

elektronik ortamda idareye sunmaktadır. Bu bilgiler uluslararası anlaşmalar kapsamında başka ülkelerin vergi idareleri ile paylaşılabilmektedir.

Kararda ayrıca belgelendirme yükümlülüğünü yerine getiren mükellefler için zamanında tahakkuk ettirilmemiş ya da eksik tahakkuk ettirilmiş vergilere uygulanacak vergi zıyaı cezası %50 indirimli uygulanacağı belirtilmiştir. Cezaların caydırıcılığı kapsamında kaçakçılık suçlarından doğan cezalar bu indirim kapsamına alınmamıştır.

4.8.1.4. 1 Eylül 2020 Tarihli Tebliğ ile Yapılan Düzenlemeler

Yeni Karar kapsamında yapılan düzenlemelere paralel olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2020 yılı Nisan ayı içerisinde taslak hali duyurulan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri NO: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:4)"e nihai şekli verilerek yayınlanmıştır[22].

Yeni Tebliği ile, 1 seri no.lu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"in ilişkili kişi ve belgelendirmeye ilişkin bölümleri yeniden düzenlenerek ayrıntılı açıklamalar ve güncellemeler yapılmıştır. 01.09.2020 tarihli Tebliğ'de ayrıca transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemler ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına ilişkin süreler de yeniden düzenlenmiştir.

İlişkili kişi tanımı ve kapsamı değiştirilmiştir: Tam tanımı netleşmemiş ve belirsiz kalmış olan ilişki kavramının netleştirilmesi ve örnekler gösterilerek açıklığa kavuşturulması amaçlanmıştır. "*Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy ve kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayılacağı*" ifade edilmiştir.

Belgelendirme yükümlülüğünde yapılan değişiklikler (Genel Rapor, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Ülke Bazlı Rapor): Yayımlanan 4 No'lu Tebliğ ile 1 No'lu Tebliğin "Mükelleften İstenecek Belgeler" başlıklı bölümü başlığıyla birlikte değiştirilmiş ve belgelendirmenin; genel rapor, yıllık transfer

[22] 01/09/2020 tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4**),** (RG. 01.09.2020-31231.Mük.), 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200901-3.htm adresinden alındı.

fiyatlandırması raporu ve ülke bazlı rapordan oluştuğu belirtilmiş, bu belgelerin içerikleri ile hazırlanma süreleri açıklanmıştır.

Raporun, GİB Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) üzerinden idareye iletileceği ve Türkiye'nin taraf olduğu ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak başka ülke vergi idareleri ile paylaşılacağı belirtilmiştir. Bu doğrultuda, 3038 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile imzalanan "*Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması"*[23] onaylanmış ve mükelleflerce hazırlanan Ülke Bazlı Raporların diğer ülkeler ile paylaşmasının yolu açılmış ve uluslararası uyum ivmesi yakalanılmaya çalışılmıştır.

Bu ana değişikliklerden sonra günümüze kadar transfer fiyatlandırmasına ilişkin çeşitli düzenlemeler yayınlanmıştır. Bu yayınların ana konusu formu doldururken dikkat edilecek önemli hususlar, son hatırlatmalar ve verilen ek sürelerden oluşmaktadır.

Son olarak OECD tarafından hazırlanan "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi" sürekli güncellenmektedir. Son güncel rehber 22 Ocak 2022'de yayınlanmıştır. Bunu yanında transfer fiyatlandırma ülke profili başlığı adı altında ülke ülke raporlar yayımlanmaktır. Türkiye'nin ülke profilini içeren yayını ise Temmuz 2021'de yayınlanmıştır.[24] Raporda transfer fiyatlandırması sürecinin yönetimine ilişkin bilgiler ve kanunlarda istenilen mekanizmaların olup olmadığı sorular ve cevaplarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

4.9. BEPS Eylem 6-14-15 ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler

Dünya ticaretinin küreselleşmesiyle birlikte ÇUŞ'ler yerel mevzuat ve "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki (ÇVÖA)" farlılıklardan faydalanarak dünya çapında oluşturdukları şirket yapıları ve vergisel uygulamalar

[23] 01/10/2020 tarihli Milletlerarası Andlaşması (Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması), (RG. 01.10.2020-31261.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/10/20201001M1-2.pdf adresinden alındı.

[24] OECD, 2021, Transfer Fiyatlandırması Ülke Profilleri, 06.06.2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-turkey.pdf adresinden alındı.

ile kârlarını vergi oranlarının düşük olduğu ya da vergilendirmenin hiç olmadığı ülke veya bölgelere aktarmaya çalışmaktadırlar. Bu sebeplerle oluşan vergilendirme sorunları gerek ÇUŞ'lar için gerekse ülkelerin yerel vergi idareleri açısından giderek karmaşık bir hal almış ve kapsamda devletlerarasında varılan mutabakatlar neticesinde belirli koşulları taşıyan anlaşmalar yapılmıştır. Ülkelerin, ÇUŞ'ları vergilendirilmesi konusunda benimsediği politikalarını yalnızca kendi iç hukuk mevzuatları ile değil, geniş bir uluslararası katılım, uluslararası uyum ve eş güdüm içinde ele almalarını gerektirmiştir.

Vergi mevzuatı hem bizim ülkemizde hem de diğer ülkelerde zor ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu açıdan bakıldığında devletlerin vergiyle ilgili bir konuda anlaşmaya varması zaman almakta ve bir sorun olarak görülmektedir. Bu durumda devletlerarasında yapılacak anlaşma için esas teşkil eden "model vergi anlaşmaları" devletlerin işini kolaylaştırarak, dezavantajları ortadan kaldırmakta ve taslak bir metin sunmaktadır (Terzi, 2018, s. 1).

OECD'nin "Mali İşler Komitesi" aracılığı ile hazırlanan modeller güçlü bir organizasyon ürünüdür. OECD'nin bu çalışmaları ÇVÖA imzalanması, uygulanması ve yorumlanması konusunda birçok sıkıntıyı ortadan kaldırmaya yardımcı olmaktadır. OECD, çalışmalarını tüm dünya ülkelerine yönelik olarak çok kapsamlı incelemeler sonunda hazırlamaktadır (Bayar, 2006, s. 55).

Çalışmanın üçüncü bölümde geniş yer verilen OECD model anlaşması kapsamında geliştirdiği ve revize ettiği "model vergi anlaşmaları" ile ülkelere örnek taslak bir anlaşma sunmaktadır.

ÇVÖA anlaşmaları "OECD model anlaşması" temel alınarak hazırlanan, iki ülkenin karşılıklı olarak gelir üzerinden alınan vergilerle ilgili olarak uygulamanın nasıl olacağını gösteren bir yol haritası şeklinde tanımlanabilmektedir. Anlaşmalar mukimliğin nasıl belirleneceğini, işyerinin hangi durumlarda oluşup/oluşmayacağını, ticari kazançların ya da serbest meslek kazançlarının nasıl vergilendirileceğini, iki ülke arsında faiz ya da temettü ödemesi oluştuğunda vergilemenin nasıl olacağını belirlemektedir (Yıldırım, 2022, s. 1).

ÇVÖA'larının amacı uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin kurallarının belirlenmesidir. Bu amacın yanı sıra anlaşma metinlerinde geçen

maddeler kapsamında ülkeler arasında bilgi paylaşımına ilişkin hükümlerde yer almaktadır. OECD'nin çalışmalarında hazırladığı Model Vergi Anlaşmalarında bilgi değişiminin her üç şeklinin anlaşma kapsamında yapılabileceği belirtilmiş ve bunlara ek olarak, yurt dışında vergi incelemeleri, endüstriyel bilgi değişimi ve eş zamanlı vergi incelemeleri gibi her iki taraf devlet için gerekli olabilecek bilgiyi temin etmede yardımcı olabilecek diğer bilgi değişim türlerinin de kullanılabileceği ifadelerine yer vermiştir. Türkiye'nin taraf olduğu ve yürürlükte bulunan ÇVÖA'lar, taraf devletler ile yapılacak bilgi değişim türlerinin tümü için hukuki dayanak teşkil etmektedir. ÇVÖA'larında da elde edilen bilginin korunması/gizliliği, bilgi değişimi için olmazsa olmaz bir unsurdur. Bir ÇVÖA'ya dayanılarak Akit Devlet tarafından temin edilen her türlü bilgi, o devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulmalı ve sadece anlaşmada belirtilen idari makam ve kişilerle paylaşıma açık olmalıdır. Bilgi değişim yükümlülüğü akit devletlere iç mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı önlemler alma sorumluluğu yüklememektedir. Bu yükümlülük nedeniyle akit devletler, kendi mevzuatları ve idari uygulamaları neticesinde elde edilmeyen bilgileri sunma zorunlulukları yoktur. ÇVÖA kapsamında değişime konu olacak bilgiler için öngörülen diğer sınırlama koşulları ise *"ticari, sınai, mesleki sırrın veya ticari işlemin ifşası"* ve *"kamu düzenidir"* (Çamurcu, 2017, s. 326-327).

Konu bu kapsamda Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde OECD model anlaşma kullanılarak hazırlanan anlaşmalarla 2022 yılı sonu itibarıyla toplam 101 ülke ile ÇVÖA imzalanmış olup bu anlaşmalardan 88'i yürürlüğe (Yürürlükte olan bu anlaşmalardan 26 tanesi AB üyesi ülkelerle imzalanmıştır) girmiştir[25]. İmzalanan ancak henüz yürürlüğe girmemiş anlaşma sayısı 12, parafe edilen ancak henüz imzalanmamış anlaşma sayısı 9, müzakereleri devam eden anlaşma sayısı ise 8 olarak açıklanmıştır. 2022 yılında Gana, Uruguay ve Kamerun ile ÇVÖA akdedilmesi amacıyla müzakereler yapılmış olup, Sri Lanka, Kamboçya ve Burundi ile ÇVÖA imzalanmıştır. Afganistan, Küba, Libya, Mali,

[25] Yürürlükte bulunan ÇVÖA: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasimevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlasmalari_Listesi.pdf

Morityus, Mozambik, Tanzanya ve Angola ile ÇVÖA imzalanması için müzakereler devam etmektedir (GİB[26],2022, s. 130).

ÇVÖA, BEPS eylem planlarından 6., 14., 15. Eylemler kapsamında değerlendirilebilmektedir.

4.9.1. Eylem 6 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Eylem 6: Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımının engellenmesi eylemi kapsamında alınan aksiyonlar;

Anlaşma suistimalinin önlenmesi BEPS projesinin asgari standartlarından biri olarak öne çıkmıştır. Anlaşmanın suistimali, bir mükellefin tarafı olmadığı bir anlaşmanın kendi çıkarlarına uyan maddelerinden yararlanmak için akit devletlerde kurduğu yapay kuruluşlarla işlemler yapmasıdır. Konuyu önlemek için çeşitli yöntemler mevcut olmakla birlikte, anlaşmanın kendisinden hareketle önleme yöntemlerinden biri de anlaşmalarda yer alan gerçek lehdar düzenlemesidir. Gerçek lehdar kavramı, kişinin bir vergi anlaşmasından yararlanmaya yetkili olup olmadığı ve iki devlet arasında imzalanan anlaşmanın temettü, faiz ve gayri maddi hak hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağını belirlememektedir. Anlaşmalarda bahsi geçen ancak tanımlanmayan bu kavramın, ülkelerin mevzuatında belirli bir anlamı olmaması nedeniyle, iç hukukta mahkemelerce nasıl yorumlanacağı uluslararası düzeyde çokça tartışılmıştır (Özgenç, 2023, s. 1). Ancak ulusal mevzuatta gerçek lehdar tanımı bulunmamaktadır (Başaran Yavaşlar & Kahraman, 2018, s. 223). Bu bağlamda; ÇVÖA'nın kötüye kullanımının önlenmesi ile ilgili Eylem Planı 6 Türkiye açısından değerlendirildiğinde; Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'nın kötüye kullanıma açık olduğu söylenebilmektedir. Eylem planı kapsamında bu durumu önlemek için; vergi idaresinin çeşitli kurallar koyması, örtülü sermaye ve anlaşmaların kötüye kullanımını engellemek amacıyla yeni benzer önlemler getirilebileceği ifade edilmiştir (Biçer & Erginay, 2015, s. 59-60).

[26] GİB 2022 yılı faaliyet raporu için: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1

4.9.2. Eylem 14 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Eylem 14: Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümünde Kullanılan Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi Eylemi Kapsamında Alınan Aksiyonlar;

ÇVÖA amacı, uluslararası çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin kuralların tespitine ilişkindir ve bununla birlikte, bu kuralların uygulanmasına yardımcı olmak üzere anlaşma metinlerinde "Bilgi Değişimi" ve "Karşılıklı Anlaşma Usulü/(KAU) (Mutual Agreement Procedure/MAP)"ne ilişkin hükümlere de değinilmiştir. ÇVÖA'nın hükümlerine rağmen, devletler vergi uygulamalarında hatalı işlemler, hatalı yorumlar, ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi sorunlarla karşılaşılabilmektedir. Bu sorunlar çifte vergilendirmeyle, vergi tarhiyatlarına ve ceza uygulamalarıyla sonuçlanabilmektedir. Bunun gibi vergi sorunları ile karşılaşan mükellefler soruna göre çözümü için iç hukuk yollarından uzlaşma veya dava yoluna başvurabilmektedirler. Mükellefler, sorunun çözümü için ÇVÖA'sı kapsamında yer alan KAU'ya ilişkin madde hükümlerine göre de iç hukuk yollarına bağlı kalmaksızın, olayına göre mukim ve vatandaşı oldukları veya diğer akit devletin yetkili makamlarına da başvurabilme imkanına sahip olmaktadırlar (Ferhatoğlu, 2008, s. 197).

Bu Eylem Planı, ülkelerin KAU kapsamında, vergi anlaşmalarıyla ilgili sorunların çözümü kapsamında engelleri ortadan kaldırma amacına hizmet etmektedir. Ulusal kanun hükümlerine yönelik tavsiyenin bu amaçlardan biri olduğu ifade edilmiştir. BEPS asgari standartlarından biri olan eylem, dört temel alana odaklanmıştır. Bunlar; anlaşmazlıkları önlemek, KAU' ne erişim, KAU vakalarının çözümü, KAU anlaşmalarının uygulanması şeklindedir. Bu konularda OECD'ye verilen taahhütlerin denetimi OECD tarafından meslektaş incelenmesi yoluyla yapılmaktadır. İnceleme iki aşamadan oluşmaktadır; ilk aşama eksiklerin tespit edilmesi ve öneriler, ikinci aşama asgari standartlara uyulup uyulmadığının kontrolü, raporlanmasıdır. "Türkiye için 1. aşama 14 Şubat 2019, 2. aşama 25 Mayıs 2021 tarihinde tamamlanmıştır. Türkiye, yapılan incelemelerde genelde taahhütlere uymakla birlikte bazı eksikliklerin de bulunduğu tespit edilmiştir. Örneğin, iki idareye de başvurabilme, başvuru süresinin 3 yıl olması, zaman aşımında iç hukuka bağlı olmama gibi tavsiyelerde bulunulmuştur". 7338 sayılı

Kanunla VUK'da bu konularla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. ÇVÖA Model versiyonlarda olan tahkim hükmü zorunlu olarak değil, taahhüde bağlı olarak uygulanmaktadır. 14. Eyleme göre Türkiye henüz taahhütte bulunmamıştır (Öz, 2022, s. 7).

ÇVÖA kapsamında KAU uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümü için kullanılmaktadır. Bu yöntem ile çoğu ÇVÖA'nda yer almayan tahkime başvurma konusunun etkin hale getirilmesi planlanmaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında tahkime başvurma ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple Türkiye ve diğer ülke arasında imza altına alınan anlaşmaların çifte vergileme ile sonuçlanması muhtemeldir (Biçer & Erginay, 2015, s. 67).

Şeffaflığı artırmak amacıyla OECD yerel yönergeler ve vergi makamları ve vergi mükellefleri için diğer yararlı kılavuz bilgiler içeren ülke Karşılıklı Anlaşma Prosedürü Profilleri yayınlamaktadır. Mart 2023'te yayımlanan Türkiye'nin profilinde[27] genel iletişim bilgileri, ÇVÖA ile ilgili bilgiler, transfer fiyatlandırması ile ilgili bilgiler, bazı genelge ve özelgeler, KAU kapsamında bilgileri istenen VUK'ta bulunan konuyla ilgili maddeler, vergi yargısıyla ilgili belgeler bulunmaktadır.

4.9.3. Eylem 15 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Eylem 15 Çok taraflı bir enstrüman geliştirme ile alınan aksiyon kapsamında, "Çok Taraflı Sözleşme" (Multilateral Instrument (MLI)) geliştirilmiştir. Söz konusu sözleşme ile amaçlanan ülkeler arasında imzalanmış olan ÇVÖA'nı projesi kapsamında getirilen önlemleri mevcut ikili veya çok taraflı vergi anlaşmalarına dahil etmek ve çifte vergilendirmeyle ilgili ihtilafları çözüme kavuşturmak amacıyla zorunlu ve bağlayıcı yeni kurallar ortaya koymaktır. Dünya genelinde sayısı 3000'ü bulan ÇVÖA'nın BEPS aksiyon planları çerçevesinde yeniden müzakere edilmesindeki güçlük OECD'yi konuyu bütüncül biçimde ele almaya sevk etmiştir. MLI ile tek bir müzakere ve imza süreciyle ÇVÖA'lara kıyasla çok daha hızlı bir çözüm ulaşmak, değişikliklerin eş zamanlı ve uyumlu yapılabilmesi mümkündür. MLI, ÇVÖA ile uygulanabilen,

[27] Türkiye'nin konu ile ilgili profili için: https://www.oecd.org/tax/dispute/turkiye-dispute-resolution-profile.pdf

anlaşmaların iptalini gerektirmeyen veya onları dondurmayan bir anlaşmadır (Gündüz, 2017, s. 1).

MLI, BEPS eylem planlarının amacına ulaşması için kullanılacak bir araçtır. Bu kapsamda zararlı vergi uygulamaları, anlaşmaların kötüye kullanımı, transfer fiyatlandırması ve uyuşmazlıkların çözümü gibi asgari standartlara ilişkin zorunlu ve zorunlu olmayan hükümler içeren bir sözleşme niteliğindedir (Küçükşahin, 2020, s. 1).

Çok taraflı enstrümanlar geliştirilmesi ile ilgili olarak geliştirilen MLI 81 ülke tarafından imzalanmış ve yaklaşık 1850 ikili vergi anlaşmasını kapsamaktadır. Anlaşma 1 Temmuz 2018 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiştir[28]. Türkiye bu anlaşmaya 2017 yılında imza atan ilk ülkelerden biri olmuştur. Ülkemiz tarafından MLI kapsamında bildirilen ikili vergi anlaşması sayısı 90 olup yürürlükte olan ve henüz onaylanmamış tüm vergi anlaşmalarının MLI kapsamına alınmak istendiği şeklinde yorumlanabilecektir (Küçükşahin, 2020, s. 1).

MLI kapsamında yürütülen müzakereler sonucunda belirlenen maddeler yönüyle ülkelere seçimlik haklar tanınmıştır.

Türkiye, sözleşme de bulunan çifte mukimlik durumuna, çifte vergilemeyi önleme metotlarının uygulanmasına, kâr payı transfer işlemlerine, bir işletmeye ait payların devrinden doğan sermaye kazançlarına ilişkin düzenlemeye, işyerinin kötüye kullanımına, vergi anlaşmalarının taraflardan birinin kendi mukimlerini vergilendirme hakkını sınırlandırmak üzere uygulanmasına, sözleşmelerin bölünmesine, karşı taraf düzeltmesine, devam eden davalar bakımından sözleşmenin yürürlüğü konularına çekince koymuştur (Gündüz, 2017, s. 4-5; Küçükşahin, 2020, s. 1-2; Akçura, 2020, s. 1-2).

Çok Taraflı Sözleşme'nin Türkiye'de yürürlüğe girebilmesi için 2 Haziran 2020 tarihinde Cumhurbaşkanlığı tarafından TBMM'ne sunulan kanun teklifinin onaylanması gerekmektedir. Teklifte özet olarak: "Taraf ülkeler bakımından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının özüne dokunmadan bu anlaşmalarda

[28] Ayrıntılı bilgi için: https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

Hazine gelirlerinin azalmasına neden olmayacak değişikliklerin yapılmasını ve söz konusu anlaşmaların uluslararası standartlara uyumlu hâle getirilmesini amaçlayan Sözleşme'nin bildirim ve çekincelerle birlikte onaylanmasının uygun bulunması öngörülmektedir.” denilmektedir.

MLI’a onay verilen akit devletlerden birisi olunması halinde, devam eden ÇVÖA’lar, akit devletlerin MLI’da kabul ettiği ve çekince koyduğu maddeler bir arada değerlendirildiğinde, özellikle mükellefler bakımından, bir uygulama karmaşası çıkması öngörülmektedir (Küçükşahin, 2020, s. 1).

Türkiye’de ÇVÖA’dan doğan vergisel sorunlar, ÇVÖA’nın 25 inci maddesindeki KAU hükümlerine bağlı kalmadan genellikle iç hukuk (VUK) hükümleri ile çözümlenmeye çalışılmaktaydı çünkü ÇVÖA KAU hükümlerinin iç hukuk hükümleri ile etkileşimi yoktu. Bu sebeple OECD Model ÇVÖA’ların uygulanmasında taraf ülkeler arasında ortaya çıkan sorunlardan dolayı oluşan uyuşmazlıkları gidermek amacıyla 2021 yılı ve 31640 sayılı Resmî Gazete ’de yayınlanan 7338 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[29]”un 46 ila 50’nci maddeleriyle 213 sayılı VUK’na Dördüncü Bölüm olarak eklenen Ek Madde 14 ila 18 “KAU” hükümleri getirilmiştir. Bu maddeler 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. 7338 sayılı kanun, VUK’a KAU başlığı altında, iç mevzuatta bulunan yasal yollardan farklı ve bağımsız bir uyuşmazlık çözüm hükümleri getirilmiştir. Yapılan düzenleme ile KAU için başvuru süresi, iç mevzuatta yer alan zamanaşımı süreleri ve dava açma sürecine etkisi belirlenmektedir. Ayrıca mevzuat ve KAU arasında uzlaşma ve tahsilat süreçleri arasındaki ilişki açıklanmaktadır. KAU ile amaçlanan anlaşma kaynaklı sorunların hızlı, etkili ve uluslararası standartlar ile uygulamalara uygun şekilde çözümlenmesidir. TBMM’de bekleyen yasa tasarısının kanunlaşmasının ÇVÖA ortaya çıkabilecek sorunların çözümlenmesinde yardımcı olacağı ve yabancı sermayenin ülkemize gelmesini teşvik edeceği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra ortaya çıkabilecek bir sorunun sadece iç hukuk hükümleriyle çözümlenmesi

[29] 14/10/2021 tarihli ve 7338 No’lu Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 26.10.2021-31640.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm adresinden alındı.

yerine KAU kapsamında iki ülke tarafından birlikte çözümlenmesinin daha çok fayda sağlayacağı düşünülmektedir (İYMMO, 2022, s. 7-12).

4.10. Eylem 11 kapsamında BEPS ile ilgili Verilerin Toplanması ve Analiz Edilerek Çözüm için Eylemler Geliştirilmesi

Eylem kapsamında verilerin toplanması ve analizi için oluşturulan veri merkeziyle ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığının 2022 yılı faaliyet raporunda[30] 2023 yılı içerisinde OECD ve EMEK veri merkezlerinde konsolidasyon çalışmalarına devam edildiği belirtilmiştir. Bu kapsamda Bakanlığın amacının, ilgi güvenliği ve iş sürekliliği hedefleri doğrultusunda, bilişim altyapısında hizmet veren veri merkezlerinin uluslararası standartlara uygun kesintisiz hizmet verecek düzeye getirilmesi olduğu belirtilmiştir. Veri merkezindeki uygulamaların erişimine ait bant genişliğinin arttırıldığı ve kullanıcıların veri merkezine olan ağ trafiğinin tam yedekliliğinin sağlandığı bilgilerine yer verilmiştir.

Son olarak Türkiye'nin uluslararası vergisel ilişkileri ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Faaliyet Raporunda ülkemizin durumuyla ilgili şu konulara değinilmiştir:

- "Diğer ülke vergi idareleri ile iş birliğinin sağlanması kapsamında vergiyle ilgili bilgiler yabancı vergi idarelerinden temin edilmekte, yurtdışından gelen bilgi talepleri değerlendirilmekte, ülkeye yürürlükte bulunan anlaşmalar çerçevesinde talep edilen bilgiler verilmektedir".
- ÇVÖA'ların "Bilgi Değişimi" maddesi kapsamında veya "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi" kapsamında "talep üzerine bilgiler OECD'nin belirlemiş olduğu standartlar çerçevesinde;
    - Talep Üzerine Bilgi Değişimi
    - Kendiliğinden Bilgi Değişimi
    - Otomatik Bilgi Değişimi kapsamında değişime tabi tutulmuştur".
- Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (Küresel Forum") tarafından, vergisel amaçlı şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarının ülkeler tarafından uygulanmasına yönelik olarak yürürlüğe

[30] Raporun tamamı için: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/2022-HMB-Idare-Faaliyet-Raporu-.pdf

konulan eş-denetim (peer review) çerçevesinde, ülkelerin eş-denetimleri kapsamında ülkemize gönderilen soru formları cevaplandırılmıştır.

- Bilgi değişimi kapsamında diğer ülkelerden gelen ve ülkemizin yurt dışından istediği bilgilerin içerik girişinin yapıldığı, ilgili istatistiklerin takip edilebildiği "Dosya Takip Programı" çalışmasına başlanmıştır (GİB, 2022, s. 130).
- 119 ülkenin taraf olduğu 21.04.2017 tarihinde imzalanan ve 31.12.2019 tarihinde onaylanan "Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması" göre, "karşılıklılık temelinde, ilgili ülkelerin mukimlerine ait finansal hesap bilgilerini, finansal kuruluşlardan toplayıp otomatik" olarak her yıl ilgili ülkeyle paylaşmaktadır.
- Türkiye, ilk otomatik bilgi değişimini 2018 yılında Norveç ve Letonya ile ikili anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirmiş ve 2019 verilerinin paylaşılması ile başlamıştır.
- Ülkelerin otomatik bilgi değişimi uygulamaları Vergide Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu tarafından mevzuat denetimi ve etkili uygulama denetimi olmak üzere 2 ayaklı olarak denetlenmektedir. Ülkemizin denetim sonucu "yerinde (in place)" olarak açıklanmıştır.
- Otomatik bilgi değişimi süreçlerini iyileştirilmiş ve 2021 yılı faaliyetlerine ilişkin "yeterli "olarak değerlendirilmiştir.

4.11. Türk Vergi Hukukunda Vergi Şeffaflığının Sınırı: Vergi Mahremiyeti

Devletin vergilendirme yetkisine dayanarak mükelleflerin özel hayatına dair gizli kalması gereken sırları öğrendiğinde, vergilendirme yetkisi ile vergi mahremiyeti karşı karşıya gelmektedir (Çağan, 1982, s. 3). Bir tarafta mükellef hakkındaki bu bilgilere ulaşmadan vergilendirme işlemleri gerçekleştirmesi olanaksız olan devlet yer almaktayken diğer tarafta ise gizli bilgileri öğrenilmiş olan mükellef bulunmaktadır. Dolayısıyla devletin vergilendirme yetkisi ile mükellefin mahremiyet hakkı arasında bir denge kurması gerekmektedir. Buna göre mükellef vergi borcunu ifa ederken, devlet de vergilendirme süreci ve sonrasında mükellef hakkında edindiği bilgileri saklamak ve bu bilgileri korumakla yükümlüdür. Vergi mahremiyeti, temelinde vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki güven ilişkisine dayanmaktadır. Buna ek olarak idarenin

mükellefe ait edindiği bilgi ve belgeleri saklamasını ve üçüncü kişilere paylaşmaması anlamını da taşımaktadır (Ak, 2004, s. 144).

Vergi mahremiyeti hakkının en temel dayanağı hukuk devleti ilkesidir. Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyetin niteliklerinden biri olarak sayılan hukuk devleti ilkesi, en yalın anlamıyla vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları ve devletin tüm işlem ve eylemlerinde hukuk kurallarıyla bağlı olduğu sistemi ifade etmektedir (Özbudun, 2014, s. 124). Vergi mahremiyeti bir ilke olarak ele alındığında, bu düzenlemeyle kanun koyucunun vergi mükellefinin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve güven altına almak istediği düşünüldüğünde, vergi mahremiyetinin hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesini oluşturduğu söylenebilmektedir (Güneş, 2014, s. 1858).

Vergi mahremiyeti, vergi mahremiyetinin kaynakları, mahremiyetin kapsam ve sınırları, istisnaları ve vergi mahremiyetinin ihlali konuları hem kanun metinlerinde hem de maliye literatüründe çokça ve detaylıca incelenmiştir. Çalışmanın kapsamı gereği vergi mahremiyeti kavramı uluslararası bilgi paylaşımı ve şeffaflık kapsamında değerlendirilecektir.

Vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler çoğunlukla devletlerin kendi mevzuatında yer almaktadır. Ancak günümüzde küreselleşme ve dijitalleşmenin de etkisiyle özellikle ticari konularda ülke sınırları ortadan kalkması, ülkelerin yalnızca kendi egemenliği altındaki sahaları kontrol ederek vergi kayıplarını önlemeye çalışmaları yetersiz kaldığı için, vergi mükelleflerinin tüm dünya genelinde takip edilebilme yeteneğinin sağlanması gerekmektedir (Çakmak, 2016, s. 2). Bu nedenle, küresel ekonominin devamlılığı için, uluslararası alanda faaliyet gösteren mükellefler ile ilgili olarak vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmek üzere vergi idareleri arasında iş birliğinin yapılması elzem hale gelmektedir (Öner, 2012, s. 1). Çünkü vergi idarelerinin uluslararası alanda vergilendirilmesi gereken gelirlerin tespiti, kontrolü ve denetimi kolay değildir (Balcı, 2010, s. 35). Vergi idarelerinin söz konusu denetimi yapabilmesi ise uluslararası alanda vergi idareleri arasında bilgi değişimi ve ÇVÖA ile sağlanmaktadır.

Vergi güvenlik önlemlerinden biri olan bilgi değişimi, devlet maliyesi veya diğer finansal kuruluşlarca elde edilen kişilere ait bilgilerin, uluslararası anlaşma

gereği diğer devlet ile vergilendirme amacıyla paylaşılmasına ilişkin bir süreçtir (Bilgin & Yılmaz, 2019, s. 359). Vergi cennetleriyle mücadele, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi, transfer fiyatlandırması, çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması ile suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanına karşı oldukça önemli bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdeniz, 2021, s. 162).

Çalışma konusu kapsamında OECD-BEPS Eylem 6 kapsamında ÇVÖA ve Eylem 13 kapsamında transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri gözden geçirilmiş ve bu kapsamda şeffaflığı sağlamak adına üç aşamalı bir belgelendirme sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Bu yenilik ile hâlihazırda Türk Vergi Mevzuatında bulunan Yerel Transfer Fiyatlandırması Raporu'na ek olarak, Genel Rapor ve Ülke Bazlı Rapor yükümlülükleri getirilmiştir. Uluslararası alanda bilgi değişimleri çoğunlukla iki ya da çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları ile yapılmaktadır. Bilgi değişimi öngören iki taraflı anlaşmaların ilki, OECD yapısı altında çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla imzalanan anlaşmalardır. Bu kapsamda, OECD Model Anlaşma'nın 26. maddesi bilgi değişimini düzenlemektedir.

Model Anlaşma'nın 26/2. maddesine göre, "*bir akit Devlet tarafından elde edilen her türlü bilgi, o devletin kendi iç hukuk mevzuatında sahip olduğu bilgiler gibi korunacaktır*" hükmü bulunmaktadır. Bu bilgilerin sadece anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk, tahsilleri, cebri icrası ya da cezasıyla bu konulardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebileceği de ifade edilmiştir. Böylelikle bu hükümle gizli bilgilerin açıklanacağı kişiler konusunda da bir sınır çizildiği ve genel olarak vergi mahremiyeti hususunda devletlerin kendi iç hukuklarının belirleyici olduğu söylenebilmektedir (Öner, 2016, s. 53). Bilgi talebinde bulunan devlet, kendisine iletilen bilgileri kendi iç mevzuatı uyarınca sır olarak koruyacak ve iletilen bilginin açıklanması da o devletin idare veya ceza hukuku kuralları uyarınca yaptırıma tabi tutulacaktır. Uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında banka bilgileri ya da diğer finansal kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile mülkiyete ilişkin bilgiler, bilgi değişimi kapsamındadır (Öner, 2017, s. 396). Ancak, yapılan uluslararası anlaşmalar doğrultusunda taraf devletlerin, mükelleflere ait ticari,

sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemleri aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme zorunlulukları bulunmamaktadır[31].

Model Anlaşma'nın 26/3 (c) maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin bir istisna bulunmaktadır. Bu istisnaya göre akit devletin, herhangi bir ticari, sınai ve meslek sırrı veya ticari işlemi alenî hale getirecek bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırılık oluşturacak bilgileri verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Akit devletin bu tür ulusal mevzuatında yasaklayan bir hüküm yoksa konularda bilgi verme zorunluluğu bulunmasa da "ihtiyari" olarak bu talebe uymaya karar verebilmektedir. Ayrıca, söz konusu bilgilerin istisna kapsamındaki sırlardan olup olmadığının ve bunların değişiminin uygunluğunu bilgi talep edilen vergi idaresi karar verecektir (Yaltı, 2018, s. 105).

Bilgi değişimine ilişkin ulusal düzenleme olarak, 1961 yılından beri yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 152'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Türkiye'nin OECD bünyesinde başlatılan vergi konularında şeffaf bilgi değişimine ilişkin girişim ve akabinde oluşturulan forum ve ülke izlemeleri sonucunda, Maliye Bakanlığı'nı uluslararası bilgi değişimi konusunda yetkilendirmek üzere 2013 tarihinde yürürlüğe giren 6487 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle VUK'a eklenen 152/A maddesi ile uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi konusu mevzuatımızda ilk defa düzenlenerek şu hüküm getirilmiştir: "*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun birinci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.*" Böylece OECD Global Forumu'nun Türkiye açısından şeffaflık konusunda uyumsuzluk olarak gündeme getirdiği ulusal vergi mevzuatında bilgi değişimine ilişkin bir düzenleme olmaması sorunu da giderilmiştir (Çakmak, 2016, s. 3). Bu düzenlemeyle uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi ile ilgili hükümlerin uygulanması amacını gerçekleştirmek için bilgi toplama hususunda vergi idaresine yetki verilmektedir. Bu bilgilerin Türk vergi idaresinin kendi denetim ihtiyacı için

[31] Model Anlaşma için;
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf

değil, aksine yabancı bir vergi idaresinin denetim ihtiyacının karşılamak üzere toplanması konusu gözden kaçırılmamalıdır. VUK'un 152/A maddesi ile uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde vergi idaresine bilgi toplama yetkisi verilirken, toplanan bilgilerin kendiliğinden yabancı devlet görevlileriyle paylaşımına dair bir yetki verilmemektedir. Söz konusu bilgilerin paylaşımı ancak bir uluslararası anlaşmanın varlığı halinde olabilecektir (Başaran Yavaşlar, 2015, s. 27-28; Ateş, 2016, s. 173).

Bilgi değişimi süreci ile ilgili olarak, mükelleflerin haklarının düzenlendiği yasal bir düzenleme bulunmaması sebebiyle, mükellefler iç hukukta sahip oldukları haklardan faydalanabilecektir. Bu nedenle, mükellefin iç hukukta sahip olduğu vergi mahremiyeti hakkı, bilgi değişimi esnasında korunmaktadır (Öner, 2017, s. 424).

Uluslararası alanda kendisine bilgi temin edilen devlet, söz konusu bilgileri kendi iç mevzuatı gereğince gizli tutmak zorunda olduğu için kendi iç hukukundaki mahremiyet kurallarının ihlali, aynı zamanda uluslararası alandaki mahremiyet kurallarının ihlali anlamına geleceğinden, hakkı ihlal edilen taraf kendisine tanınan yaptırımları uygulayabilmektedir (Öner, 2008, s. 130).

Vergi şeffaflığının sağlanması için vergi idareleri tarafından toplanan ve ayrıştırılan bilgilerin talep eden ülke ile paylaşması, bu paylaşım sırasında bilgileri talep eden ülkenin vergi kanunları kapsamında bu bilgilerin saklanması ve mükelleflerin mahremiyetlerinin gözetilmesi, aksi bir durumda yine bilgi talep eden ülkenin iç mevzuatına göre cezalandırmaların yapılması ve tüm bu süreçte ülkeler arasında yapılan anlaşmalara uyulması gerekmektedir. ÇUŞ'ların kar aktarımı ve matrah aşındırması sorunuyla gizlilikle çözüm bulunamayacağı açıktır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerine olan ihtiyacın bu sorunlar sebebiyle erimesi devletleri gelişmiş ülkelere nazaran daha çok etkilemektedir. Bu sebeple Türkiye'de OECD'nin ulus üstü çalışmalarına zaman yönetimi açısından dikkat ederek uymalı ve taahhüt edilen eylemler için zamanında aksiyon almalıdır.

4.12. Değerlendirme

Bu bölümde Türkiye'nin her bir eylem planı kapsamında mevzuatta yaptığı değişiklikler sunulmuştur. Daha doğru değerlendirme yapılabilmesi ve büyük resmin görünmesi açısından Türkiye'de eylem planları kapsamında yapılan değişiklikler aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.2: Türkiye'de Şeffaflık Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

<table>
<tr><td>Vergi Sisteminin Dijitalleşmesi</td><td colspan="4">GİB' in dijitalleşmesi, VEDOP, E-beyanname, E-Fatura, E-Denetim, E-Tahsilat, E-Haciz, E-Defter, E-Kayıt, E-Belge, e–Arşiv Fatura</td></tr>
<tr><td>GİB Organizasyon Yapısına Eklenen Müdürlükler</td><td colspan="4">Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı oluşturulan müdürlükler;
*Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirilmesi Müdürlüğü *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü I-II *OECD Müdürlüğü *Uluslararası Bilgi Değişimi Müdürlüğü I-II *Diğer Uluslararası Anlaşmalar Müdürlüğü</td></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td>KVK- VUK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler</td><td>KDV Kapsamında Yapılan Düzenlemeler</td><td>Gümrük Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler</td><td>Dijital Hizmet Vergisi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler</td></tr>
<tr><td>Eylem 1-Eylem 7 Yapılan Düzenlemeler</td><td>*7061 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı'na elektronik ticaret alanında düzenleme yetkisi verilmiştir.
*6745 sayılı Kanun ile VUK vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenlenerek tüm ticari işlemlerin kayıt altına alınması amaçlanmıştır.
*476 sayılı CB Kararı internet ortamında verilen reklam hizmetleri karşılığında alınan ödemelerden %15 oranında tevkifat yapılacaktır.</td><td>*7061 sayılı Kanun ile elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV ödeneceği belirtilmiştir.
*17 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğ'inde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 3 No.lu KDV Beyannamesi uygulaması başlamıştır.</td><td>1361 sayılı CB kararı ile düşük değerli mallar için gümrük muafiyeti sıfırlanmış</td><td>7194 sayılı Kanun'la dijital hizmetlerden hasılat elde edenler %7,5 oranında vergilendirilecektir.</td></tr>
<tr><td>Eylem 3 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler</td><td colspan="4">KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler
KVK belirtilen şartlar; asgari %50 iştirak oranı, pasif nitelikli gelir, KEYK vergi yükünün %10'dan daha az olması, iştirakin yıllık gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesidir.</td></tr>
<tr><td>Eylem 4 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler</td><td colspan="4">KVK ve GVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler
18 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile KVK'nun 11. md eklenen "i" bendinde nelerin gider olarak indirilemeyeceği kararlaştırılmıştır.</td></tr>
<tr><td>Eylem 5 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler</td><td colspan="4">*FHTP standartlarına uymak için 5520 Sayılı KVK'nun 5/B maddesine göre; AR-GE ile ilgili kazançlarda % 50 istisnadan yararlananlar 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisnadan ayrıca yararlanamazlar.
*Vergi cennetleriyle ilgili 5520 sayılı KVK'nun 30/7 fıkrası gereğince kazanç CB ilan ettiği ülkelerle yapılan ödemeler üzerinde % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak CB tarafından ilan edilmediği yüzde 30'luk kesinti (stopaj) de yapılmamaktadır.</td></tr>
</table>

	KVK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler
Eylem 7-8-9-10-13 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	*12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı" ile yapılan değişiklikler. Konuyla ilgili tanımlamalar *2016 yılı 6728 sayılı Torba Kanun ile Yapılan Değişiklikler. Tanımlamaların kapsamının değiştirilmesi ve Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler *2020 tarih 31050 sayılı Karar ile Yapılan Değişiklikler kapsamında OECD Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme sistemi Türk mevzuatında da yerini almış, PFA ve ceza indirimlerine ilişkin de yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Genel Rapor Ülke Bazlı Rapor Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Raporu *1 Eylül 2020 Tarihli Tebliğ ile Yapılan Düzenlemeler ile ortaklık ilişkisi olmadan da %10 oranında oy ve kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayılacağı düzenlemesi getirilmiştir.
Eylem 6-14-15 Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	*Türkiye'de ÇVÖA anlaşmaları "OECD model anlaşması" temel alınarak hazırlanmaktadır. Mukimliğin belirlenmesi, işyerinin oluşması, ticari/serbest meslek kazançlarının nasıl vergilendirileceğini, iki ülke arsında faiz ya da temettü ödemesi oluştuğunda vergilemenin nasıl olacağını belirlemektedir. **Eylem 14** kapsamında yapılan düzenlemeler genelde taahhütlere uygun. Eksiklikler için (iki idareye de başvurabilme, başvuru süresinin 3 yıl olması, zaman aşımında iç hukuka bağlı olmama) tavsiyelerde bulunulmuştur. Tahkim hükmü kapsamında Türkiye henüz taahhütte bulunmamıştır. **Eylem 15** MLI (çok taraflı sözleşme) 2017 yılında imzalanmıştır. Bu kapsamında 90 ikili vergi anlaşması imzalanmıştır. Bazı maddelere çekinceler konulmuştur. Türkiye'de yürürlüğe girebilmesi için 2 Haziran 2020 tarihinde Cumhurbaşkanlığı tarafından TBMM'ne sunulan kanun teklifinin onaylanması gerekmektedir. *2021 yılı 7338 sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 213 sayılı VUK'na "KAU" hükümleri getirilmiştir.
Eylem 11 kapsamında Yapılan Düzenlemeler	*Eylem kapsamında verilerin toplanması ve analizi için oluşturulan veri merkeziyle ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığının 2022 yılı faaliyet raporunda 2023 yılı içerisinde OECD ve EMEK veri merkezlerinde konsolidasyon çalışmalarına devam edildiği belirtilmiştir. *Veri merkezindeki uygulamaların erişimine ait bant genişliğinin arttırıldığı ve kullanıcıların veri merkezine olan ağ trafiğinin tam yedekliliğinin sağlandığı bilgilerine yer verilmiştir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Eylem planlarına göre Türkiye'de alınan aksiyonlar değerlendirildiğinde, transfer fiyatlandırması kapsamında yapılan değişikliklerin, dijital ekonominin vergilendirilmesi açısından OECD uygulamalarını beklemeden Dijital Hizmet Vergisini yürürlüğe koyarak bu konuda atılan adımların, 3 No'lu KDV beyannamesi uygulamasının, 5/B uygulamasının, OECD uygulama planlarına uygun yapılan ÇVÖA'nın, KEYK kapsamında yapılan düzenlemelerin, yeterli olduğu söylenebilir.

Eylem 5 kapsamında yapılan düzenlemelerde CB ilan ettiği vergi cenneti ülkelerle yapılan ödemeler üzerinde %30 oranında vergi kesintisi yapılacağı, ancak CB tarafından vergi cenneti ülkeler ilan edilmediği için yüzde 30'luk kesinti (stopaj) yapılamadığı daha önce belirtilmiştir. Eylem planlarıyla ilgili en kritik uygulamalardan biri hakkında bu adımın atılmaması hem ÇUŞ'ların gelirlerinin vergi cennetlerine aktarılmasına hem de devletin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Yine Eylem 15 kapsamında MLI (Çok Taraflı sözleşme)'nin Türkiye'de yürürlüğe girebilmesi için 2020 tarihinde CB tarafından

TBMM’ne sunulan kanun teklifinin onaylanması gerekmektedir. Bu da geç kalınmış bir uygulamadır. Yine Eylem 14 vergi uyuşmazlıklarının çözümü kapsamında OECD, Türkiye için iki idareye de başvurabilme, başvuru süresinin 3 yıl olması, zaman aşımında iç hukuka bağlı olmama gibi eksikliklerimizin tamamlanması için tavsiyelerde bulunmuştur.

OECD BEPS eylem planları kapsamında Türkiye’nin genel refleksinin yukarıdaki eksikliklerde tamamlandığında genel olarak uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır.

5. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİK TASARIMI

5.1. Giriş

Araştırma metodolojisinin belirlenmesi araştırma için önemli bir adımdır. Bu adım için öncelikle araştırmacının felsefi görüşü ortaya çıkarılmalı, kendi konumunu ortaya koymalıdır. Bunun için bu bölümde öncelikle bilimsel araştırma paradigmaları ve en çok kullanılan paradigma türleri açıklanacak ve araştırma için en uygun paradigma seçilecektir. Sonrasında araştırma metodolojileri tanımlanacak türleri açıklanacak ve verilen bilgiler doğrultusunda tez çalışması için en uygun metodoloji belirlenecektir. Metodoloji kavramı açıklanırken tez çalışmasında kullanılacak kanun metinleri ve son bölümde yapılacak olan mahkeme kararlarının incelemesi için hukuk metodolojisi konusu işlenecektir.

5.2. Bilimsel Araştırma Paradigmaları

Thomas Kuhn 1962 yılında bilimin ilerleyişiyle ilgili yazdığı "Bilimsel Devrimlerin Yapısı" adlı eseriyle paradigma kavramını bilime kazandırmış, aynı ölçütlere göre çalışan bilimsel topluluk üyeleri arasında bir geleneğin oluşmasına katkı sağlamıştır. Paradigma, bireyin temel inançlarının bir toplamı olarak ifade edilmektedir. Paradigma, bireyin dünyayla, dünyanın parçaları arasındaki ilişkiler bütününe bakış açısını yansıtmaktadır (Guba & Lincoln, 1994, s. 107). Paradigma olay ve olgular hakkındaki yaygın düşünce ve varsayımları yansıtan genel perspektif olarak ifade edilebilmektedir (Gioia & Pitre, 1990, s. 585). Paradigmayla ilgili bir başka tanım, felsefi ve kavramsal temelleriyle ortaya konulan sosyal çevreye yönelik ilişkili varsayımların bir bütünü olarak toplumun bireyleri tarafından paylaşılan inanç, değer, teknik ve benzeri unsurların bütününü ifade etmektedir (Kuhn, 1970, s. 175). Paradigma, "*epistemik cemaatte bir ortak anlayışın/konsensüsün oluşmasını sağlayarak bilim cemaatine; bilimin amacı ve işlevi; izlenecek teorik ve metodolojik kurallar; neyin gözlemleneceği ve irdeleneceği; ne tür soruların sorulması ve araştırılması gerektiği, bu soruların nasıl ifade edileceği; başvurulacak yöntemler, teknikler ve araçlar; bilimsel araştırma sonuçlarının nasıl yorumlanacağı ve araştırmaların bilimselliğini değerlendirecek ölçütler konusunda yol gösteren bazı standartlar sunar*" (Dikeçligil, 2005, s. 3).

Bilimin devrimsel yapısı doğrultusunda, bilimin paradigmaların etkisi ile biçimlenmektedir. “Paradigmalar arasındaki değişim paradigmatik dönüşüm olarak adlandırılmaktadır. Bu anlamda paradigmatik dönüşüm, bir sistemin ya da dünya görüşünün belirli süreçleri izleyerek bir üst zemine ya da yeni bir şeye dönüşmesi olarak” tanımlanabilir (Şimşek, 1997, s. 8).

Bilim, bilgi üretmenin aracıdır ancak tartışmalara konu olan sorun ise bilginin nasıl üretileceğini yani bilimsel araştırma sürecidir (Neuman, 2006, s. 119).

Creswell (2003, s. 3), araştırmayı üç temel boyutta değerlendirmektedir:

- Felsefi varsayımlar: Bilgi temelli iddiaların nasıl yapılandırılacağını ortaya koymaktadır
- Araştırma stratejileri: Araştırmanın genel süreçlerinin ortaya koymaktadır
- Metot: Verilerin toplanmasını, analizini, raporlanması süreçlerini ortaya koymaktadır.

Yine Creswell (2003, s. 4)’e göre bir araştırmayı yapılandıran üç temel soru vardır:

- Kuramsal çerçeveyi de içeren hangi bilgi temelli iddialar söz konusudur?
- Hangi araştırma stratejileri, süreçleri şekillendirmektedir?
- Verilerin toplanması ve analizinde hangi metotlar kullanılacaktır?

Creswell (2003)’e göre bir araştırma sürecinde öncelikle araştırmanın temel unsurları olan felsefesi, stratejisi ve metodu belirlenip, araştırma yaklaşımları olan nicel, nitel, karma yöntemleri kullanarak uygulamaya dönüştürülmeli ve araştırma soruları, kavramsal çerçeve, veri toplama veri analizi, raporlama, değerleme aşamalarıyla süreç tamamlanmalıdır.

Araştırma, “bir paradigma, felsefi varsayım, epistemoloji, ontoloji ya da sınırlandırılmış bir araştırma metodolojisi temelinde şekillenmektedir. Bir araştırmanın temel varsayımlarını ortaya koyan bilgi temelli felsefi yaklaşım şu soruların yanıtını vermelidi (Creswell, 2003, s. 6):

- Bilgi nedir? (Ontoloji)

- Nasıl bilinir? (Epistemoloji)
- Bilgi hangi değerleri ve değişkenleri içerir? (Aksiyoloji)
- Bilgi ve bilginin içeriği nasıl raporlanır? (Retorik)
- Bilgi üzerine çalışmada söz konusu süreçler nelerdir? (Metodoloji)

Bu sorulara verilen yanıtlar paradigmaların yapısını ve özellikleri ortaya koyabilir. Bu soruların ispatlanması ya da yanlışlanması söz konusu değildir. Bu sorgulama araştırmayla ilgili bir başlangıç noktasıdır. Tüm temel inanç sistemleri ve paradigmalar hata ya da kusur içerebilmektedir (Guba, 1990, s. 18-19).

Glesne, (2015)'e göre paradigma, gerçeğin doğasını araştırabilecek soruları ortaya koymaya çalışan ve bunların nasıl yapılacağına ilişkin bir felsefe ya da çerçevedir. Sosyal bilimcilere göre kaç paradigmanın olduğu ve bu paradigmalara ilişkin yöntemlerin nasıl ve ne şekilde sınıflandırılması gerektiğini konusunda ortak bir anlayış yoktur.

Paradigmalar konusu üzerine çok eleştiri yapılmıştır. Bununla birlikte literatürde, bilimsel araştırmaları şekillendiren, bir çerçeve oluşturan, yönlendiren bazı paradigmalar üzerinde anlaşıldığı görülmektedir:

1. Pozitivist paradigma

2. Yorumlayıcı paradigma

3. Eleştirel paradigma

4. Postmodern paradigma

5.2.1. Pozitivist Paradigma

Pozitivist terimi Auguste Comte tarafından ortaya atılmıştır. Pozitivizm, bilim ve felsefe içinde eski bir tarihe sahiptir. "*Pozitivist için bilim, dışsal dünyaya ilişkin kestirimci (predictive) ve açıklayıcı bilgi elde etme girişimidir. Bunu yapmak için, dışsal dünyada bulunan düzenli ilişkileri ifade eden, oldukça genel önermelerden oluşan kuramlar inşa edilmelidir. Bu genel önerme ve yasalar, sistematik gözlem ve deney yoluyla keşfettiğimiz olayları hem kestirmemize hem de açıklamamıza imkân verirler. Bir şeyi açıklamak demek, o*

şeyin bu düzenliliklerin bir örneği olduğunu göstermek demektir; kestirim de aynı esas üzerinde yapılır" (Keat & Urry, 1994, s. 9).

Pozitivist epistemolojinin sosyal bilimler metodolojisine olan etkisi, nicel araştırma tekniklerinin yaygın kullanımıyla kendini göstermiştir. Nicel tekniklerin kullanıldığı araştırma deseni şöyle özetlenebilir: "*Araştırmacılar teoriden çıkardıkları hipotezleri sınamaya yönelirler. Bu hipotezler, hipotezlerin oluşturucu bileşenleri olan kavramlar arasında nedensel ilişkilere dair beklentiler biçiminde varsayılmaktadır. Sosyal bilimlerdeki kavramların soyut olduğu inancından ötürü operasyonel tanımlamalar yapma ihtiyacı doğar; böylece onların değişim ve birlikte değişim dereceleri ölçülebilecektir. Veriler tarama (survey), deney vb. aracılığıyla toplanır*" (Bryman, 1988, s. 18). Tarama ve deney verileri toplandıktan sonra, istatistiksel analiz yapılır. Bu tür araştırmalarda geçerlilik, güvenirlik, genellenebilirlik ve nesnellik pozitivist paradigmaya uygun kavramlardır. Tüm araştırma adımları ölçüme dayalıdır; sayısallaştırma ve nicelleştirme hedeflenir (Kuş, 2007, s. 3).

Tümdengelim mantığını kullanan klasik pozitivizm, mantıksal kurallara göre hazırlanmış kuramsal önermeler içermektedir (Miles & Huberman, 2016). Bu paradigma, bilginin kuramdan akla uygun biçimde çıkarılanla, ölçülebilirlikle, deneysel olarak tekrarlanabilirlikle sınırlı olduğunu savunmaktadır (Patton, 2014, s. 69).

Sonuç olarak pozitivizmin öne sürdüğü görüşler aşağıdaki gibi özetlenebilir: "*Gerçek bilinenin dışındadır. Gözlenebilir, ölçülebilir. Bir bilgi doğrulanamıyorsa anlamsızdır, araştırılamaz. Gerçek bir düzen içerisindedir ve nesnel olarak bilinebilir. Genelleyicidir. İndirgemecidir. Gerçekler bütüncüldür. Nesneldir. Düzenlidir. Kontrol edilebilirlik. Öngörebilme. Hiyerarşik yapı. Tek düzelik. Planlılık. Basitlik"* (Göksoy, 2019, s. 5).

5.2.2. Yorumlayıcı (Hermeneutic) Paradigma

Hermeneutik, "insanın yaşamı boyunca ürettiği her şeyi anlama ve yorumlama olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle 19. Yüzyılda doğa bilimlerinin insan bilimlerine kullanılma fikrine karşı gelişmiş bir kavramdır. Kavram, Yunanca yorumlama anlamına gelen hermeneuein kelimesinden türemiştir. Bu çerçevede

Hermeneutik; bir şeyi bildirme, haberdar etme, çeviri, açıklama ve açımlama sanatı olarak dile getirilir. Hermeneutik kavramı genel olarak, iki ana başlık çerçevesinde ele alınabilir. Birinci başlık epistemolojik yaklaşım, ikinci başlık ise ontolojik yaklaşımdır. Epistemolojik yaklaşım Schleiermacher ve Dilthey'in hermeneutik anlayışını ifade ederken, ontolojik yaklaşım Heidegger ve Gadamer'in" duruşuna denktir (Arlı, 2009, s. 98-99).

Schleiermacher, hermeneutik düşüncesiyle toplumsal bilimlerde, nesnel bilginin türetilebileceği bir yöntem oluşturmayı amaçlamış ve yöndeki çalışmalarında Kant felsefesinden etkilenmiştir. Kant'ın doğa bilimleri için yapmak istediğini tarihsel ve toplumsal bilimlerde gerçekleştirmek istemiştir. Schleiermacher ile hermeneutik, bütün tarihsel bilimlere bir temel olmuştur; bu yönüyle tarihselciliğe ilk yönelen o olmuştur (Fırıncıoğulları, 2016, s. 6).

"Dilthey (2011)'e göre "*insan, var olduğu sürece, her şeyi anlamaya çalışır, bu da insanın her şeyi yorumlaması demektir*." Zira anlamak yorumlamaktır. Anlamak, tek taraflı olmaz, çünkü aynı zamanda anlaşılmayı da gerektirir. *"Bu anlam olgusu da tarih bilinciyle birleşerek kültürü oluşturur."* Kültür ise sosyal bilimlerinin ortaya çıkmasında ve gelişmesinde oldukça önemlidir.

Hermeneutik yaklaşıma büyük katkıları olan düşünürlerden biri de Heidegger'dir. Heidegger geleneksel hermeneutikçilerin yapmaya çalıştığı tarzdaki gibi bir yaşam felsefesi kurma ya da yöntemsel bir arayışın içerisinde değildir. Hermeneutiği insan varlığının açıklamasına yönelik olarak ele almıştır (Bingöl, 2019, s. 96). Bauman, (2017)'ye göre bu duruma anlamanın ontolojik temelleri de denilebilir ve bu anlayış, olağanüstü bir başarıdan ziyade bir gereksinim olarak düşünülmelidir.

Heiddegger'in öğrencisi olan Gadamer ise, hermeneutiği ontolojik alanına kaydırır. Gadamer'e göre insan var olduğu andan itibaren dünyayı anlamlandırmaya başlamaktadır. Anlamak ya da anlamlandırmak ise, yorumlamaktır. Gadamer bireyin anlamlandırmasında kültürü, yaşantıları ve bireyin psikolojik süreçlerini de içine katar. (Fırıncıoğulları, 2016, s. 5).

Hermeneutiğin karakteri insan/toplum bilimlerinin otonomisine ve bütünlüğüne yönelen saldırıyla biçimlenmiştir. Temel amacı, tarihsel ve toplumsal

bilgi hakkında ayırt edici şeyin ne olduğunu belirlemek ve bu bilginin kendisine özgü konusunu, amaçlarını ve yöntemini ortaya koymaktı. Bu bağlamda Schleiermacher'le ve Dilthey'le başlayan yönteme ilişkin çalışmalarla hermeneutik etkinlik, pozitivist yönteme önemli eleştiriler getirerek, sosyal bilimlere yeni bir açılım sağlamıştır. Daha sonra özellikle Heidegger ve Gadamer'le birlikte hermeneutiğin alanı çarpıcı bir şekilde genişletilmiş ve ontolojik zemine taşınmıştır. Günümüz sosyal bilim araştırmalarında, anlama ve yorumlama üstüne yapılan vurgularla hermeneutik etkinlik, önemli bir canlanma göstermiştir. (Fırıncıoğulları, 2016, s. 12).

5.2.3. Eleştirel (Critical) Paradigma

Almanya'da 1930'larda Frankfurt Okulu'nda geliştirilen eleştirel kuramla (critical theory) ilişkilendirilen eleştirel paradigmanın, genel yapısı pozitivist ve yorumlayıcı paradigmalara bir tepki niteliğinde olduğu söylenebilir. Neuman (2006)'a göre sosyal bilimler açısından eleştirel paradigma *"insanların koşulları değiştirmesine ve kendileri için daha iyi bir dünya kurmasına yardımcı olmak üzere maddi dünyanın gerçek yapılarını açığa çıkarmak için yüzeydeki illüzyonların ötesine geçen eleştirel bir sorgulama sürecidir"*.

Bu paradigmada araştırmanın amacı, derinlemesine inceleme, sorgulama, betimleme ve anlamanın daha ötesinde bu anlamadan yapılacak çıkarımla bir değişim ve farklılık ortaya çıkarmaktadır. Araştırmacı, gizli gerçeği ortaya çıkarır ve böylece toplumun kendini iyileştirmesine, geliştirmesine katkı sağlar. Ampirik yollarla ortaya yüzeysel gerçekliğin çıkacağını, aslında daha derinlerde bir gizli gerçeğin yer aldığını, bu gizli gerçeğin ise ortaya çıkarılmasında derinlemesine sorgulamaya ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir (Neuman, 2006, s. 142-143).

5.2.4. Postmodern Paradigma

Postmodern paradigma, "postmodernizm bağlamında modernizmin tüm kalıplarına bir başkaldırının ifadesidir. Modernizm, aydınlanma çağı olarak bilinen Rönesans sonrasında toplumsal sistemin her alanında kendini gösteren değişimi tanımlamaktadır. Bu kapsamda pozitivist, yorumlayıcı ya da eleştirel paradigmalar, modernizmin birer ürünüdür. Postmodernizm ise varoluşçuluk, nihilizm ve anarşizm yaklaşımları ile ilişkili olarak Heidegger, Nietzsche, Sartre

ve Wittgenstein'in çalışmalarında temellerini bulan bir isyan hareketi olarak görülmektedir" (Neuman, 2006, s. 155).

Gedikoğlu, (2015)'e göre postmodernist paradigma, "modernizmin genel kabullerinden, koşullanmalarından ve yerleşmiş düşünce kalıplarından kurtulmayı öngören, her türlü bilimsel bulgu ve bilgi birikimini eleştiren ve tüm değerlerin göreceli olduğunu savunan bir yaklaşım olarak tanımlanabilir. İster modernizmin bir uzantısı olarak algılansın ister ayrı ve yeni bir dönem olarak kabul edilsin, postmodern yaklaşımda işlevsel bilgi önemli görülmektedir ve bilginin üretim süreçlerine uygulanması esas alınmaktadır. Bu bakış açısı bilgiyi endüstrileştirmekte ve bilgi teknolojilerine bağımlı üretim anlayışının gelişmesine sebep olmaktadır. Yeni bir düşünce tarzının, yeni bir felsefi anlayışın adı da olan postmodernizme göre farklılıklar yaratıcılığın ve yeniliğin önünü açmaktadır".

Modern paradigmalardaki karışıklık doğa bilimleri ve sosyal bilimler arasındaki anlaşmazlıktan ve çatışmadan ortaya çıkmaktadır. Postmodern paradigma ise, bilimler arasında bir ayrım öngörmemekte ve sanat, bilim arasında bir ayrım yapmamaktadır. Postmodern paradigma açısından araştırma, gerçekleri örten yüzeysel yapıyı ortadan kaldırmanın aracıdır. Postmodern paradigma soyut açıklamaları, sistematik ve ampirik gözlemleri güvenilir bulmamaktadır. Bilgi genelleştirilemeyeceğini, gerçeğin ya da doğrunun bir hedef olmadığı bakış açısıyla sadece betimlemeye odaklanmaktadır. Betimlemelerin eşit derecede geçerli olduğu ve her betimlemenin araştırmacının bakış açısını yansıttığı düşünülmektedir. Bu sebeple araştırmanın sonuçlarının yansız ve tarafsız bir şekilde raporlanamayacağını, her bir araştırma raporunun bir sanat eseri niteliğinde olduğunu ve kendi sanatçısına ait izler taşıdığı düşünülmektedir (Neuman, 2006, s. 155-156).

5.3. Araştırma Metodolojileri

Bilimsel araştırma yaklaşımlarına öne çıkan temel paradigmalar içerisinde; nicel paradigma, pozitivist paradigma ile nitel paradigma ise yorumlayıcı paradigma ile ilişkilendirildiği görülmektedir. Neuman (2006)'ın pozitivist paradigmanın yönelik açıklamalarında ya da Creswell (2003)'in araştırma süreci aşamalandırmalarında görüldüğü gibi nitel ve nicel yaklaşımlar, eşzamanlı var olan, bilindik ve alışılageldik araştırma modelleridir. Bu bölümde ise, nitel ve

nicel yaklaşımlar ve her iki yaklaşımın beraber kullanıldığı karma yöntem incelenecektir.

5.3.1. Nicel Araştırma Metodolojisi

Neuman (2006)'a göre bir nicel araştırma araştırmacının ilgi duyduğu bir konunun seçilmesiyle ile başlar. Pozitivist paradigmaya dayanan nicel araştırmalarda, genel ve kapsamlı olan araştırma konusu bir araştırma sorusu ile sınırlandırılmalı ve bu soruyla birlikte hipotezler, araştırmanın yapılacağı alan, araştırma stratejileri ve metotları, araştırmanın başlangıcında tüm süreç ve aşamaları kapsayacak şekilde araştırma önerisinde yer almalıdır (Denzin & Lincoln, 2000, s. 368).

Nicel araştırmalarda araştırma sorusu olarak "kim, ne, ne zaman, nerede, neden, ne kadar gibi sorulara cevap aranırken, soruların doğası yüzeysel ve cevaplar da rasyonel olmaktadır. Niceliksel araştırmalarda ölçümler geçerli ve güvenilir testlere dayanmaktadır." Bu sebeple niceliksel araştırma yönteminin ispat etmeye ve tanımlamaya yönelik olduğu söylenebilir (Akşit, 1997, s. 70).

Niceliksel araştırmalar yapılırken büyük örneklem alanları üzerinde çalışıldığı için çalışma bulguları doğrultusunda genellemeler yapmaya olanak tanımaktadır. Bu durum benzer durum ve olgularda kullanılabilecek tahminlemeyi sağlama çabasıyla yasa ve normlara ulaşma amacının bir ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Niceliksel araştırmalarda istatistiksel çıkarım ve kestirimler mümkündür (Yıldırım & Şimşek, 2006, s. 49).

Niceliksel araştırmalar veri toplama açısından değerlendirildiğinde yapılandırılmış gözleme ve kapalı uçlu sorular içeren görüşmelere dayalı veri toplamaya yönelik olduğu görülmektedir. Niceliksel veriler; deneyler, alan araştırması, içerik analizi ve var olan istatistikler yardımıyla toplanmaktadır (Neuman, 2003, s. 35-39; Silverman, 2003, s. 12).

5.3.2. Nitel Araştırma Metodolojisi

Tarihsel olarak nitel araştırmaya, Baltacı (2017) "*doğal olguları belirleme uğraşından hareketle 'doğal araştırma', probleme ilişkin araştırmacının öznel görüşlerini barındırması sebebiyle 'yorumlayıcı araştırma' ve bir konuyu belirli*

bir sosyal ortam içinde derinlemesine incelemesinden dolayı 'alan araştırması' gibi farklı isimler verilmiştir". Neuman (2006)'a göre nitel araştırma yönteminde araştırmacının konumunun ve varlığının kabulü söz konusudur. Araştırmacının toplumdan bağımsız olmadığı ve sistemin bir parçası olduğu düşüncesiyle yani araştırmacının toplumdaki bireysel varlığının ve kimliğinin kabulü ile başlamaktadır. Nitel araştırmada yöntemi kullanılarak yanıtı aranan bir sorudan ziyade derinlemesine irdelenecek bir konunun belirlenmesi söz konusudur. Seale, (1999)'a göre nitel araştırma, daha önceden bilinen veya fark edilmemiş problemlerin fark edilmesine, probleme ilişkin doğal olguların gerçekçi bir şekilde ele alınmasına yönelik öznel-yorumlayıcı bir süreci ifade etmektedir. Nitel araştırmalarda, yaşam, durağan olarak değil, süreçsel olarak görülmekte ve dolayısıyla davranışları kendi bağlamlarında anlamaya öncelik verilmektedir.

Nitel araştırmayı, "gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma" olarak tanımlanabilmektedir (Yıldırım & Şimşek, 2008, s. 39).

Nitel araştırma kapsamında en çok üç tür bilgi toplanmaktadır. Bu bilgiler; çevresel bilgiler, süreçsel bilgiler ve algılar şeklinde sıralanabilir. Tüm bu bilgiler ve daha fazlası için kullanılan nitel araştırma yönteminde, gözlem, görüşme ve yazılı dokümanların incelenmesi en çok kullanılan tekniklerdendir. Nitel araştırma süreci başladıktan sonra araştırmacı, araştırma konusunu tanımlamalı ve kuramsal çerçeve oluşturulmalıdır. Ardından sistematik, uygulanabilir, zaman ve diğer imkânlar yönünden esnek bir araştırma stratejisi geliştirerek okuyucunun idrak edebileceği açık ve anlaşılır bir dil ile kendi içinde tutarlı bir şekilde raporlaştırmalıdır (Baltacı, 2019, s. 5).

5.3.3. Karma (Yöntem) Araştırma Metodolojisi

Araştırma yapılırken en çok dikkat edilmesi gereken konulardan biri de verilerin, araştırma yöntemlerinden hangisinin kullanılacağının seçimidir. Çünkü yapılacak seçim bir diğer yöntemden vazgeçmek anlamını taşıdığı için doğru yöntemin seçilmesi çok önemlidir. Karma araştırma yönteminde bir vazgeçiş olmadığı için diğer yöntemlerden ayrılır.

Karma araştırma; çalışmanın nitel ve nicel araştırma verilerinin toplamasını, analiz edilmesini ve yorumlanmasını içermektedir (Leech & Onwuegbuzie, 2009, s. 266).

Nitel ve nicel araştırma yöntemlerinin birlikte kullanılmasıyla tek bir yöntem kullanıldığında ortaya çıkan eksiklikler giderildiği için karma araştırma yöntemine duyulan ihtiyaç da artmıştır (Greene, 2005, s. 209). Nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin yanı sıra, üçüncü bir paradigma olan 'karma araştırma yöntemi' ile nicel ve nitel yöntemleri arasında köprü kurulması sağlanmıştır (Onwuegbuzie & Leech, 2004, s. 15).

Nitel ve nicel yöntemlerin beraber kullanılmasıyla ortaya çıkan karma araştırma yönteminin avantajları üç başlık altında sıralanabilir; Birincisi iki yöntemin birbirini desteklemesi ve doğrulaması, ikincisi ayrıntılı ve gelişmiş bir analiz yapılmasına imkân vermesi ve son olarak çalışma sonucunda oluşan yeni anlayışlar ve düşülen çelişkiler vasıtasıyla yeni araştırma konularının ortaya çıkabilmesidir (Rossman & Wilson, 1994, s. 325)

Karma araştırma yöntemi ile eksiklerinin giderilmesi ve araştırmanın güvenirliği iki yöntem arasında oluşan sentez ile oluşturulmaktadır. *"Karma araştırma yönteminin kullanımı; tek bir yöntemin zayıflığının giderilmesine, bütün bir resmin görülebilmesine, sayısal ve sözel değerlerin beraber kullanımı ile açıklama kolaylığının sağlanmasına ve yine aynı şekilde açıklamanın anlam gücünün artmasına yardımcı olacaktır. En büyük üstünlüğü ise araştırmanın sonucunda farklı yöntemlerle desteklenmiş güçlü delillere ulaşılabilir olmasıdır"* (Tunalı, vd., 2016, s. 108).

5.4. Araştırma Metodolojisinin, Deseninin ve Yöntemlerinin Belirlenmesi

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda araştırmacı tez araştırması için uygun metodoloji, desen ve yöntemleri tercih etmiştir. Bu kısımda araştırma metodolojisinin, deseninin ve yöntemlerinin belirlenmesi aşamasına ilişkin açıklamalar sunularak tercihler açıklanmaktadır.

5.4.1. Araştırma Metodolojisinin Belirlenmesi

Araştırma metodolojisi, araştırma problemini çözmek amacıyla yöntemlerin incelendiği, araştırmanın hangi sistemle nasıl yapılması gerektiğini ortaya koyan bir öğrenme bilimidir. Çalışmadan çıkarılan sonuçların ise geçerli, güvenilir olmasını sağlamak için araştırma akışında uygulanan yöntemlerin titiz analizini ifade etmektedir. Araştırmacı, çalışma sırasında kullanılan yöntemlerin arkasındaki mantıkla birlikte, eldeki sorunu anlamak için seçtiği çeşitli adımları genel bir bakış açısıyla incelemektedir. Ayrıca, elde edilen sonuçların değerlendirilebilmesi için belirli bir yöntemin ya da tekniğin kullanılmasının nedenini açıklamaktadır. Araştırma metodolojisi, araştırma problemlerini verimli bir şekilde çözmenin yolunu ve araştırmanın nasıl yapıldığını ifade etmektedir. Araştırma metodolojisi kapsam olarak araştırma yöntemlerindeki deney, test, anket, doküman analizi gibi uygulamaları gerçekleştirirken kullanılabilecek farklı tekniklerin incelenmesidir. Hedefe ulaşmaya yönelik tüm stratejilerden oluşmaktadır. Burada esas amaç çözümleri belirlemek için doğru adımları uygulamaktır (ENAGO,2021).

Araştırmanın yapılış ve değerlendirme şekline göre farklı metodolojiler geliştirilmiştir. Johnson ve Larry (2007)'ye göre; "Metodolojilerin aralarında gözle görünür farklılıklar olmakla birlikte birinin diğerine göre üstünlüğünün olmadığı belirtilmektedir. Yapılacak bir çalışmada en uygun metodolojinin hangisi olduğuna karar vermek için seçilen konu içinde geçen bazı kelimelerden hareket edilebilmektedir. Nitel araştırmalarda genellikle "Nasıl?", "Niçin?", "Ne şekilde?" sorularına cevap aranırken, Nicel araştırmalarda, "Ne kadar?", "Ne kadar sıklıkla?", "Kaç tane?", "Ne ölçüde?" gibi sorulara" cevap aranmaktadır.

Denzin ve Lincoln (1994) tarafından araştırma metodolojisinin belirlenmesinde etkili olan unsurlar şu şekilde ortaya konulmuştur. İlk olarak araştırmacının öz geçmişi ve konumu ikinci olarak araştırmacının felsefi görüşleri ve paradigmalar, ilgili alandaki yönelimleri, üçüncü aşama olan araştırma metodolojisinin belirlenmesi aşamasıdır. Bu bilgilerden yola çıkarak çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde araştırmacının öz geçmişi, araştırmacının benimsediği paradigma ve son olarak, araştırma metodolojisi tercihi açıklanmaktadır.

5.4.1.1. Araştırmacının Konumu

Araştırmacı, lisans eğitimini Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde tamamlamıştır. "Türkiye'de Uygulanan Vergi Afları ve Mükellefler Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Analiz" başlıklı tezle Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı tezli yüksek lisans programından mezun olmuştur. Araştırmacının yüksek lisans tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi (BAP) tarafından desteklenmiştir.

Araştırmacının ilk çalışma hayatı deneyimine Kırklareli Üniversitesi Vize Meslek Yüksekokulu Maliye Programında öğretim görevlisi olarak başlamıştır. 5 yıl bu üniversitede vergi teorisi, vergi hukuku, Türk vergi sistemi gibi araştırmasıyla ilgili dersleri yürütmüştür. Ardından Kastamonu Üniversitesi Daday Nafi ve Ümit Çeri Meslek Yüksekokulu Maliye Programında öğretim görevlisi olarak atanan araştırmacı halen görevine devam etmektedir.

Araştırmacının Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Sakarya Üniversitesi ile ortak doktora programında eğitim öğretimi devam etmektedir. Araştırmacı, bu zamana kadar yaptığı araştırmalarla nicel ve nitel araştırma yürütme tecrübeleri edinmiştir.

5.4.1.2. Araştırmacının Benimsediği Paradigma

Araştırmacı araştırma deneyimleri ve felsefi varsayımları bakımından çalışması için en uygun paradigmanın *Yorumlayıcı (Hermeneutic) Paradigma* olduğuna karar vermiştir.

Yorumlayıcı paradigma, gerçeğin sosyal olarak oluşturulduğunu varsaymaktadır. Buna göre gözlenebilir tek bir gerçek yerine çok sayıda gerçek veya olayın farklı şekillerde ifade edilmesi ve yorumlanması vardır. Miles ve Huberman, (2016)'ya göre yorumlayıcı bir anlayış, öznel olup araştırmacı tarafından betimlenmektedir.

Neuman, (2014)'e göre yorumlayıcı yaklaşım, başkalarının dünyayı görme biçimlerinin içselleştiren ve insan davranışlarıyla ilgili yasaya benzer kuralları test etmekten ziyade empatik bir anlayışı sağlamakla ilgilenmektedir. Bilginin diğer

insanların yaşam dünyalarını ve deneyimlerini empati yaparak kabul etmemize ve paylaşmamıza yardım ettiğini ve değerlerin toplumsal yapının ayrılmaz bir parçası olduğunu ve hiçbir grubun değerinin yanlış olmadığını yalnızca farklı olduğunu belirtmiştir.

Bu bilgiler kapsamında araştırmacı, yorumlayıcı paradigmanın tez araştırması için belirlenen araştırma sorularını yanıtlamaya uygunluğunu değerlendirmiştir. Aşağıda tez araştırması için belirlenen araştırma soruları yer almaktadır:

A1: Vergi şeffaflığının OECD BEPS eylem planları çerçevesinde Türk vergi yargısında bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi

A2: Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde nasıl değerlendirildiğinin incelenmesi.

A3: OECD BEPS uygulamalarının vergi şeffaflığına nasıl katkı sağlayacağının incelenmesi.

Araştırmacı, araştırma sorularının cevaplanması bakımından uygunluğunu dikkate alarak *Yorumlayıcı (Hermeneutic) Paradigmayı* kabul etmiştir.

5.4.1.3. Araştırma Metodolojisi Tercihi

Bu bölüme kadar verilen bilgiler ve araştırma soruları dikkate alınarak tez çalışması için en uygun metodolojinin nitel yöntem olduğuna karar verilmiştir. Ancak çalışmanın tüm dinamikleri göz önüne alındığında son bölümde incelenecek mahkeme kararı örnekleri için hukuk metodolojisinin de açıklanması önem arz etmektedir. Bu kısımda hukuk metodolojisi konusu incelenecektir.

5.4.1.3.1.Hukuk Metodolojisi

Hukuk metodolojisi, hukukun konusu ve amacı ile ilgili gerçekleri bulmak için kullanılan yolları, usulleri, araçları ele almaktadır. Dolayısıyla hukuk metodolojisi, hukukla ilgili problemleri çözmek, çözümlerin doğru, adalete uygun, sorgulanabilir ve denetlenebilir olup olmadığını tespit etmek için kullanılan yöntemleri ele alan bir bilimdir (Sözer, 2011, s. 17).

Hukuki yargıları üretmek için kurgulanan hukuk metodolojisi; mantık, dilbilim, epistemoloji, bilim felsefesi, bilim ve bilgi sosyolojisi, göstergebilim, edebiyat, retorik gibi alanlardan da faydalanmaktadır. Hukuk yargılarının doğruluğuna ilişkin ölçütler getiren hukuk metodolojisi, hukuk biliminin değeri, hukuki yargının doğruluğu ve bu doğruluğu sağlayacak dilbilimsel, mantıksal ve argümantatif araçlar ve hukuki yargıların desteklenmesinde kullanılan unsurlar üzerinde durmaktadır (Uzun, 2014, s. 10).

Hukuk metodolojisi, hukuki yargının gerekçelendirilmesi ile de ilgilenmektedir. Günümüzde insanlar arası ilişkiler ve idari uygulamalar son derece girift bir hal almış olduğundan, hukuki yargıların hukuka uygunluğunun tespit edilebilmesi için gerekçelendirilmesi zorunluluk arz etmektedir (Uzun, 2014, s. 4-5).

Hukuk metodolojisinde; pozitif bilimlerde kullanılan deney, gözlem, neden-sonuç mantığına yer verilmemekte, buna karşılık, pozitif bilimlerde pek kullanılmayan varsayımlara, ilksavlara ve amaçsallığa yer verilmektedir. *"Hukuk uğraşısının pozitif bilimsel uğraşlardan ayırt edici özelliği, onun buyrukları ve yasakları ile "preskriptif" (kural koyucu), olması gerekeni amaçlamasıyla "normatif" (düzgüsel) ve deney dışı değer yargılarına dayanmasıyla "dogmatik" (inaksal) bir uğraş olmasıdır"* (Serozan, 2013, s. 2428).

Hukukçunun uğraş alanı, konusu, çalışma yöntemi bilimselliğin ölçütlerine bire bir uymaktadır. "Hukukçu bilimsel araştırma yöntemiyle, analitik, sentetik, sistematik ve diyalektik akıl yürütmesiyle, örnekseme, soyutlama, genelleme, ayrıştırma, tümdengelim ve tümevarım mantıksal teknikleriyle düpedüz bilimsel bir iş görmektedir". Hukukçu hukuk kurallarını metodolojinin mantık kurallarına uyarak rasyonel tarzda yorumlayıp uyguladığında tamamen bilimsel bir etkinlikte bulunur. "Hukuk öğretisi karşılaştırır, birleştirir, sınıflandırır, ilkeleştirir, sistematikleştirir, sistemleştirir. Hukukla ilgili bilgi edinme ve bilgi üretme etkinliği baştan aşağı bilimseldir; gelişmiş bir akıl, analitik ve analojik bir mantık, gelişmiş bir adalet bilinci ve zengin bir hukuk politikası kültürü gerektirmektedir" (Serozan, 2013, s. 2428).

Metodoloji, araştırma yürütmede kullanılan stratejiyi ifade eder. Farklı türlerde araştırma metodolojileri vardır. Aşağıdaki, yasal araştırma türleri hukuk araştırmalarında en yaygın kullanılan metodolojilerden bazılarıdır.

5.4.1.3.1.1. Doktrinel Araştırma Metodolojisi

Doktrinel araştırma "*Kâra harf hukuku ya da kâra mektup hukuku*" olarak bilinen hukuk dışındaki dünyaya çok az atıfta bulunarak veya hiç referans göstermeden mahkeme kararları ve kanunları okuyarak erişilebilen, kendi kendini idame ettiren dâhili bir ilkeler dizisi olarak hukukun kendisine odaklanır ve nitel hukuk araştırmasının en iyi şekilde nasıl yapılacağını ele almaktır (Dobinson & Johns, 2007, s. 16).

Doktrinel hukuk araştırması, kanunun lafzına odaklanmaktadır. Bu yöntemi kullanarak bir araştırmacı, birincil kaynaklarda (davalar, tüzükler veya yönetmelikler) bulunan hukuk kurallarının açıklayıcı ve ayrıntılı bir analizini oluşturmaktadır. Bu yöntemin amacı, hukuku bir araya getirmek, düzenlemek ve açıklamaktır; kullanılan kaynaklar hakkında yorum sağlamak, daha sonra, altta yatan temayı veya sistemi ve her bir hukuk kaynağının nasıl bağlantılı olduğunu tanımlamaktır. Bu yaklaşım altında araştırmacı, bir hipotezi desteklemek için yasal materyallerin eleştirel, nitel bir analizini yürütür. Araştırmacı, belirli yasal kuralları belirlemeli, ardından kuralın yasal anlamını, altında yatan ilkeleri ve kural kapsamında karar vermeyi (kuralı yorumlayan vakaların tutarlı bir sistemde birbirine uyup uymadığını) tartışmalıdır. Araştırmacı aynı zamanda yasaya ilişkin belirsizlikleri ve eleştirileri de tespit etmeli ve çözüm önerileri sunmalıdır. Doktrin araştırmasındaki veri kaynakları, kuralın kendisini, kural kapsamında oluşturulan vakaları, uygun olduğunda yasama tarihini ve kurala ilişkin yorumları ve literatürü içermektedir. Bu yaklaşım, bir tez hazırlamak, makaleyi düzenlemek ve kuralın kapsamlı açıklanması için sağlam bir yapı oluşturmaktadır (Jerome Hall Law Library, 2022).

Şimdiye kadar yapılan pek çok hukuk araştırması doktrinel başlık altında değerlendirilebilir. Doktrinel hukuk araştırmasında araştırmacı, ilgili mevzuatla (birincil kaynaklar yasa, tüzük, yönetmelik) birlikte bir içtihatlar bütününü toplamakta ve daha sonra analiz etmektedir. Bu analiz genellikle tarihsel bir perspektiften yapılmakta ayrıca makaleleri veya içtihat ve mevzuat hakkında diğer

yazılı yorumlar gibi ikincil kaynakları da içerebilmektedir. Araştırmacının temel amacı, bir hukuk bütününü ve nasıl uygulanacağını betimlemektir. Bunu yaparken, araştırmacı, yasanın yargısal muhakeme ve yasama düzenlemesi açısından nasıl geliştiğini göstermek için yasanın bir analizini de sunabilir. Bu bağlamda, araştırma normatif veya tamamen teorik olarak görülebilir. Hukukun ne olduğunun tespiti için hukuki kaynaklara ulaşılabilmekle birlikte içtihat ve mevzuat açısından hukukun uygulanması tartışmalıdır. Bir doktrinel araştırma parçası ampirik yöntemi içermeyebilir, ancak bu, bulunanlardan çıkarımların yapılmayacağı anlamına gelmez (Jerome Hall Law Library, 2022).

Epstein ve King hem nitel hem de nicel yasal araştırmanın ampirik araştırma olduğu iddia etmektedir. "*Araştırmayı amprik yapan olgunun sadece dünya hakkındaki gerçekler için bir terim olan verilere dayanmasıdır. Bu gerçekler, tarihsel veya çağdaş olabilir mevzuata veya içtihatlara, görüşmelerin veya anketlerin sonuçlarına veya ikincil arşiv araştırmasının veya birincil veri toplamanın sonuçlarına dayalı olabilir. Veriler kesin veya belirsiz, nispeten kesin veya çok belirsiz, doğrudan gözlemlenen veya dolaylı temsiller olabilir. Antropolojik, yorumlayıcı, sosyolojik, ekonomik, yasal, politik, biyolojik, fiziksel veya doğal olabilir. Olguların dünyayla bir ilgisi olduğu sürece veridir ve araştırma gözlemlenen veya istenen verileri içerdiği sürece ampiriktir*" (Epstein & King, 2002, s. 2-3).

Bir araştırmacı, belirli bir alanda mevcut yasayı belirleyerek çalışmasına başlayabilir. Bunu, örneğin, politikadaki kusurları vurgulayarak, mevcut kanunu ve mevcut kanunu destekleyen politikayı etkileyen sorunların değerlendirilmesi takip edebilir. Bu da araştırmacının kanunda değişiklik teklif etmesine yol açabilir. Yukarıdaki örneğin doktrinel bileşeni deneysel olmayan olarak görülebilirken, sorunun değerlendirilmesi, politikanın değerlendirilmesi ve hukuk reformu ihtiyacı, nicel, nitel veya ikisinin bir kombinasyonu olabilecek ampirik bir yaklaşımı gerektirecektir. Doğası gereği, bu tür araştırmalar çıkarımsaldır. En açıklayıcı biçimlerde bile, örneğin, yasama üzerine politika araştırması, belirli yasaların neden çıkarıldığına dair bir düzeyde açıklama sağlamaya çalışacaktır. Diğer araştırmalar, bunu tarihsel olarak açıklamaya çalışabilir ve ilgili temyiz mahkemesi davalarının, ilgili mevzuatın yürürlüğe girmesine yol açan bu tür bir

politikanın gelişimi üzerindeki etkisinin değerlendirilmesini içerebilir (Dobinson & Johns, 2007, s. 20).

Doktrinel araştırma, sadece doğru mevzuatı ve ilgili durumları bulma ve objektif olarak doğrulanabilir bir yasa beyanı yapma durumu değildir. Sosyal bağlamı ve yorumu anlamanın yanı sıra hiyerarşi ve otoriteyi dikkate alarak materyalleri seçme ve tartma sürecidir. Doktrinel hukuk araştırmaları, geleneksel olarak, hukukun anlam veya kökenleri araştırılmadan bulunabileceği temelinde ilerler (Manderson & Mohr, 2006, s. 159).

Hukukun doğasını dikkate alan doktrinel bir hukuk araştırma metodolojisinin amaçları hakkında bir fikir edinmek için sosyal bilime tekrar başvurulduğunda: teknikler, araştırma topluluğu ve metodolojik kurallarla birlikte, belirli bütünlük ve geçerlilik standartlarına ulaşmak için tüm araştırmaların geçmesi gereken metodolojik bir alan oluşturulabilir. Araştırmacının öznel inanç ve görüşleri ile araştırma yoluyla ürettiği veri ve kanıtlar arasında aracılık yapmaktadır. Hukukta ilgili mevzuatın, davaların ve ikincil malzemelerin belirlenmesi, sosyal bilimler literatür taramasına benzer olarak görülebilir (Dobinson & Johns, 2007, s. 22).

Fink (2005), literatür taramasını "araştırmacılar, akademisyenler ve uygulayıcılar tarafından üretilen tamamlanmış ve kaydedilmiş çalışmaların mevcut gövdesini tanımlamak, değerlendirmek ve sentezlemek için sistematik, açık ve tekrarlanabilir bir yöntem" olarak tanımlamıştır.

Fink (2005), sosyal bilimler araştırma disiplinini yansıttığı ve literatüre odaklanarak hukuka uyarlanabilecek bir şablon tasarlamıştır. Bu şablon yasal araştırma için kesin bir metodolojiden ziyade hukuk içinde bir araştırma disiplini geliştirmek için bir çıkış noktası olarak değerlendirilebilmektir. Kapsamlı bir literatür taraması için gereksinimler aşağıda listelenmiştir.

- Araştırma sorularını seçme
- Bibliyografik veya makale veri tabanlarının seçilmesi
    - Birincil kaynaklar: Mevzuat ya da İçtihat

    - İkincil kaynaklar: Tüzükler, Ansiklopedik eserler, Vaka özetleri, Ders kitapları, Süreli yayınlar

- Arama terimlerini seçme
- Pratik tarama kriterlerinin uygulanması
- Metodolojik tarama kriterlerinin uygulanması
- İnceleme yapmak
- Sonuçların sentezlenmesi

Fink (2005)'in listesindeki bu son adımlar, sosyal bilimler bağlamında yapılan saha araştırmalarının literatür incelemeleri için geçerlidir. Bir hukuk araştırması literatür taraması, hukuku belirten birincil kaynaklara veya hukuku analiz eden ikincil kaynaklara dayanmaktadır. Hukuki araştırmalarda, belgelerin gözden geçirilmesi ve sonuçların sentezlenmesi süreci, tümevarımsal bir akıl yürütme sürecidir. Bu tümevarımsal yaklaşım, yargısal akıl yürütme sürecidir. Özetle bu şablon, olası tüm ilgili belgelerin keşfedilmesini sağlamak için kilit kaynaklara dayanan bir metodoloji oluşturan kapsamlı bir yasal araştırma yaklaşımı ortaya koymuştur.

Doktrinel veya kütüphane temelli metodolojiye karşı çeşitli eleştiriler yöneltilebilir. İlk olarak son derece teorik ve tekniktir, eleştirel değildir, muhafazakârdır ve yasal sürecin sosyal, ekonomik ve politik önemi dikkate alınmaz. İkinci olarak, ideolojik araştırmanın çok dar olduğu ve konuların seçimi ve yelpazesini kısıtladığı düşünülmektedir. Bu durumun da hukuk mesleğini geniş bir sosyal bağlamda giderek geri çektiği düşünülmektedir. Hukuk çalışmasının, içinde çalıştığı bağlam ve hukukun bu bağlamla nasıl bağlantılı olduğu konusunda, hukuk metodolojisi ortaya çıkan sorunları ele almak için uygun bir çerçeve sağlamaz. Hukukun sosyal çerçeve veya bağlamdan ziyade doktrinel nesnel bir boşlukta var olduğunu varsayar. Üçüncüsü, bazen dogmatik araştırma olarak tanımlanır, çünkü genellikle yasal sürecin sosyal, ekonomik ve politik önemi dikkate alınmadan yapılır (Tiwary, 2019, s. 14).

5.4.1.3.1.2. Doktrinel Olmayan-Ampirik Araştırma Metodolojisi

Doktrinel haricinde diğer tüm hukuk araştırmaları genel olarak üç kategoride gruplandırılabilir: sorun temelli, politika temelli ve kanun reformu

temelli araştırma. Sorun temelli, politika ve kanun reformu temelli araştırma, genellikle ilgili sosyal faktörlerin veya mevcut kanun ve uygulamanın sosyal etkisinin değerlendirilmesini içermektedir. Bu bağlamda, yapılan araştırma türü, etkilenen çeşitli kişi ve gruplarla anketleri ve görüşmeleri içerebilir. Bu tür araştırmalara genellikle sosyo-hukuki araştırma denir (Dobinson & Johns, 2007, s. 32).

Doktrinel olmayan araştırma, araştırmacının hukuku diğer bilim disiplinlerinin bakış açısıyla analiz eden, araştırma sorularını yanıtlarken ampirik veriler üretmek için diğer disiplinlerden alınan yöntemleri kullanan yasal bir araştırmadır. Doktrinel olmayan hukuk araştırmaları, teorilerin, doktrinlerin belirli bir ülkede, belirli bir zamanda toplum için geçerli ve uygulanmaya uygun olup olmadığını görmeye çalışır. Bu nedenle doktrinel araştırma 'hukuk araştırması' iken; doktrinel olmayan yasal araştırma, 'hukuk hakkında' araştırmadır (Tiwary, 2019, s. 8).

Doktrinel olmayan yaklaşım, araştırmacının hukuku diğer bilimlerin perspektifinden analiz ettiği ve bu bilimleri hukukun formülasyonunda kullandığı disiplinler arası araştırma yapmasına olanak veren bir araştırma çeşididir. Bu özelliğiyle düzenleyici, tazmin edici ve uyuşmazlık çözümü uygulamalarını, prosedürlerini belirlemede ve hukuki olayların sosyal kurumlar, iş dünyası ve vatandaşlar üzerindeki etkisini ortaya çıkarmada ve açıklamakta değerlidir. İnsan davranışlarını ortaya çıkarmak için gözlem, görüşme, soru formu, anket ve vaka çalışması gibi yöntemler kullanılmaktadır (Tiwary, 2019, s. 13).

Yasal araştırmalar, araştırmacının ulaşmak istediği belirli hedef veya hedefleri belirleyerek başlamalıdır. Araştırma yapılırken izlenmesi gereken adımlar aşağıdaki gibidir; (Fink, 2006, s. 138)

- Spesifik araştırma soruları
- Tanımlanmış ve gerekçelendirilmiş örnek
- Geçerli veri toplama
- Uygun analitik yöntemler
- Verilere dayalı yorumlar

Doktrinel olmayan yasal bir bulgu nitel veya nicel olabilir. Araştırmanın nitel veya nicel olup olmadığına bakılmaksızın, geçerli çıkarımlara ulaşmak için gerekli olan dört kural önermektedir: (1) ilgilenilen popülasyonu belirlemek; (2) mümkün olduğu kadar çok veri toplamak; (3) verilerin gözlemlendiği süreci kaydetmek ve (4) verileri seçim yanlılığından kaçınacak şekilde toplamaktır (Epstein & King, 2002, s. 99).

Doktrinel olmayan yasal araştırma aynı zamanda ampirik yasal araştırma olarak da adlandırılır. Ampirik araştırma, araştırmacının kendi özel konusu veya konusuyla ilgili ilk elden çalışma veya birincil verilerden bilgi veya bilgi toplamaya çalıştığı ve bu bilgilerin analizi ve yorumlanmasından sonra o araştırma çalışmasının sonucunu çıkardığı bir araştırma metodolojisidir. Bir araştırmacı, araştırma çalışması aracılığıyla belirli bir yasal hüküm ile onun toplum üzerindeki etkisini bulmaya çalışır (Tiwary, 2019, s. 16).

Hukuku yalnızca normatif terimler olarak değil, aynı zamanda politik, ekonomik ve etik öneme sahip sosyal uygulamalar olarak da anlaşılabileceği ve anlaşılması gerektiği inancıyla motive olan ampirik hukuk araştırmacıları, kanunların anlamı, işleyişi ve etkisinin birçok yönünü aydınlatmak için nicel ve nitel yöntemler kullanmışlardır. İki ana ampirik hukuk araştırması türü *niteliksel* ve *niceliksel*dir. Nicel veya nitel araştırma modeliyle sonuçlanan veriler, sayılar veya anlatı biçiminde olabilir.

5.4.1.3.1.2.1.Niceliksel Ampirik Metodoloji

Nicel veya sayısal, ampirik yasal araştırma; davalar ve mahkemeler hakkında bilgi almayı, bu bilgileri sayılara çevirmeyi ve ardından bu sayıları istatistiksel araçlarla analiz etmeyi içerir (Jerome Hall Law Library, 2022).

Temel olarak, nicel yaklaşım, nesnel çalışmaya uygundur. Kategorilere veya sıra sırasına konulabilen veya ölçü birimlerinde ölçülebilen sayısal biçimde veri toplar. Bu tür veriler, ham verilerin pasta grafiğini, grafiklerini ve tablolarını oluşturmak için kullanılabilir. Burada öncelikle, önceden belirlenmiş kavramları, kavram yapılarını ve teoriyi oluşturan hipotezleri ve araştırma belgesi sonuçlarını nesnel bir dil kullanarak test etmek için kullanılan tümdengelim yöntemi ve en iyisi, çok sayıda insanı incelemek için yararlıdır. Nicel araştırmanın en büyük

gücü, büyük popülasyonlara genellenen ölçülebilir, güvenilir veriler üretmesi ve çoğu zaman karmaşık bir sorunu sınırlı sayıda değişkene indirgemesi ve yeniden yapılandırmasıdır (Tiwary, 2019, s. 17-18).

5.4.1.3.1.2.2. Niteliksel Ampirik Metodoloji

Niteliksel ampirik yasal araştırma; mahkeme belgelerinin metinlerinden bilgi çıkarmayı, ardından metni yorumlamayı ve kategoriler halinde düzenlemeyi ve bu bilgileri kalıpları belirlemek için kullanmayı içerir (Jerome Hall Law Library, 2022).

Nitel araştırmacılar, insan davranışı ve bu davranışı yöneten nedenler hakkında derinlemesine bir anlayış toplamayı amaçlar. Burada veriler gözlemlenebilir ancak ölçülemez veya yalnızca insan davranışı, kalite, güzellik, etki, sosyal etkileşim, sebep ve sonuç, kelimeler, görüntüler veya nesneler gibi tanımlarla ilgilenir. Nitel araştırma, doğası gereği özneldir, keşfedici ve açık uçludur (Tiwary, 2019, s. 17-18).

5.4.1.3.1.3.Karşılaştırmalı Araştırma Metodolojisi

Karşılaştırmalı yasal araştırma metodolojisi, yasal bir konunun sonucunun her bir yasa grubu altında nasıl farklı olabileceğini incelemek için farklı hukuk organlarının eleştirel analizini içerir. Farklı yargı alanları arasında, örneğin Amerikan yasalarına göre yasal bir konunun analizini başka bir ülkenin yasalarına göre karşılaştırmak gibi karşılaştırmalar yapılabilir veya araştırmacılar tarihsel karşılaştırmalar yapabilir. Karşılaştırmalı yöntem, bir araştırmacı tarafından, diğer yetki alanlarının aynı konuyu nasıl ele aldığını analiz ederek kendi yerel yargı yetkisini daha iyi anlamak için kullanılabilir. Bu yöntem, bir yasanın belirli özelliklerini ayırt etmek için kritik bir analitik araç olarak da kullanılabilir (Jerome Hall Law Library, 2022).

5.4.1.4. Araştırma Metodolojisinin Araştırmaya Potansiyel Katkıları ve Araştırma Metodolojisinin Belirlenmesi

Araştırmacının araştırma sürecini yürütmek için uyguladığı teknikler ve prosedürler araştırma yöntemi olarak bilinir. Hem nicel hem de nitel yöntemler için anket, vaka çalışması, görüşme, gözlem vb. gibi araştırma işlemleri kullanılmaktadır. Araştırma yürütmeye yardımcı olan gözlem yapma, teori test

etme, veri toplama, veri işleme, çıkarım yapma, karar verme gibi araştırma faaliyetinin çeşitli seviyelerinde kullanılan tüm araç ve davranışlar buna dâhildir.

Daha önceki kısımlarda açıklanan araştırmanın amaçları ve araştırma soruları göz önüne alınarak çalışmada vergi şeffaflığıyla ilgili oluşturulacak zemin için doküman analizi yöntemi seçilirken son bölümde incelenecek mahkeme kararları için dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılacaktır. Yıldırım ve Şimşek, (2008)'e göre doküman/metin analizi, "araştırılması hedeflenen olgu ya da olgular hakkında bilgi içeren yazılı materyallerin analizini kapsamaktadır. Doküman/metin analizi, bir araştırma problemi hakkında belirli zaman dilimi içerisinde üretilen dokümanlar ya da ilgili konuda birden fazla kaynak tarafından ve değişik aralıklarla üretilmiş dokümanların geniş bir zaman dilimine dayalı analizi" olarak tanımlanmaktadır. Creswell, (2002)'ye göre araştırmacının araştırmada incelediği olgu, sorun, ya da olaylarla ilişkili bilgiler içeren yazılı kaynakların ayrıntılı olarak taranması ve bu bilgilerin harmanlanmasıyla yeni bir bütünlük oluşturulması, doküman/metin analizi olarak adlandırılmaktadır. Dava (Case) Analizi ise bir mahkeme kararının genişletilmiş bir yorumu olarak ifade edilmektedir. Başarılı bir dava analizi, açıklamaları ve analizi birleştirir. Davanın kısa ve öz bir şekilde anlatılmasını, davanın hukuki geçmişini, davanın işlediği ana yasal sorunu, kararın analizini ve eleştirileri içermektedir. Bu inceleme aynı zamanda kararların çoğunlukla mı verildiğini, karşı oyların olup olmadığını, karşı oyların gerekçelerinin olup olmadığını da içermektedir. Hukuk çevresi dışında davaların anlaşılması güç olduğu için özet şeklinde davanın sunulması, yapılan değerlendirmeler, analiz ve son olarak yorumlanması alanına büyük katkı sağlayacaktır.

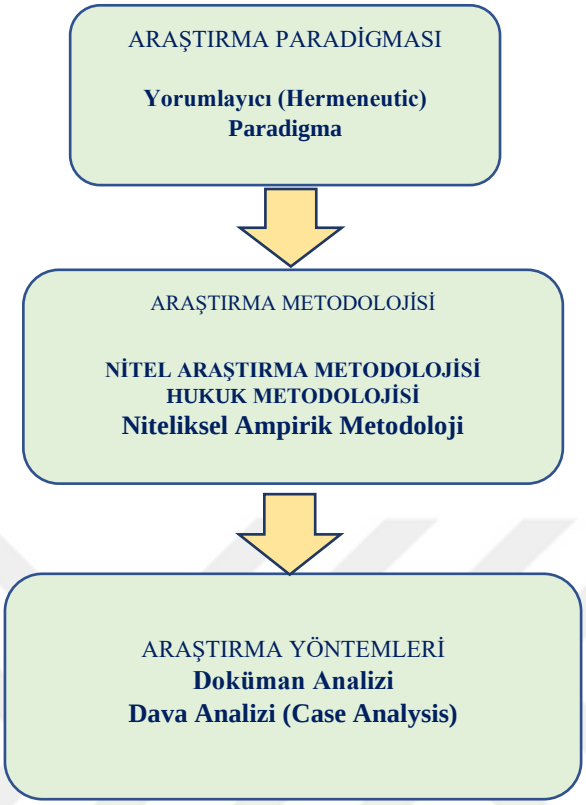
Bu bilgiler kapsamında araştırmacı tez araştırmasında öncelikle literatür incelemesi kapsamında kavramsal çerçeveyi nitel araştırma metodolojisiyle ortaya çıkaracak ve vergi şeffaflığının tanımı ve kapsamı ve hukuki yönü ele alınacaktır. Özellikle ulusal literatürde vergi şeffaflığıyla ilgili çok az çalışma olması zemin oluşturmaya imkân sağlayacaktır. Çalışma kapmasında vergi şeffaflığıyla ilgili Türk Vergi Sistemindeki tüm mevzuat incelenecek, OECD'nin şeffaflık süreciyle ilgili hazırladığı ve Türkiye'nin kabul ettiği eylem planlarıyla ilgili yapılan düzenlemeler incelenecektir. Ardından şeffaflık süreciyle ilgili örnek Danıştay

kararları dava (case) analiz yöntemi kullanılarak incelenecektir. Danıştay kararları incelenirken öncelikle bir hukuk bankası aracılığıyla OECD eylem raporlarında vergi şeffaflığıyla bağdaştırılan konular gruplandırılacak ve taranacaktır. Taranan her grupla konuyla ilgili kaç mahkeme karar olduğu, aynı firmaların farklı dönemlerdeki dava sayıları, Danıştay'ın davalara bakışındaki genel eğilimi, karşı oylar ve karşı oyların hangi noktada yoğunlaştığı sunulacaktır. Danıştay kararları seçilirken davanın ilişkili olduğu alanlar belirlenecek ve her alanla ilgili bir örnek seçilecektir. Seçim yapılırken karşı oylara, birbiriyle zıt verilmiş örneklere öncelik verilecektir. Ardından mahkeme süreci özetlenecek ve Danıştay'ın kararı varsa karşı oylar sunulacaktır. Sonrasında yapılacak genel değerlendirme kapsamında Danıştay'ın konuya bakış açısı, aynı konuda çelişen davalar, karşı oyların odak noktaları verilecektir. Daha sonra davalar Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve OECD bakış açısıyla değerlendirilecektir. Daha önceden verilen bilgiler doğrultusunda mahkeme belgelerinin metinlerinden bilgi çıkarmayı, ardından metni yorumlamayı ve kategoriler halinde düzenlemeyi ve bu bilgileri kalıpları belirlemek için kullanmayı içeren niteliksel ampirik metodoloji kullanılacaktır.

5.5. Değerlendirme

Bu bölümde tez araştırmasının metodolojisi açıklanmıştır. Öncelikle bilimsel araştırma paradigmaları ve en yaygın kullanılan çeşitleri açıklanmıştır. Ardından araştırma metodolojileri tanıtılmıştır. Araştırmacının verileri kanun metinleri ve dava örnekleri olduğundan hukuk metodolojisi ve türleri konusu ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Araştırmacının konumu ve benimsediği paradigma açıklanarak benimsediği araştırma metodolojisi ve yöntemi açıklanmıştır. Aşağıda bu sürece ait aşamalar Şekil 5.1.'de sunulmuştur.

Şekil 5.1.Araştırmacının benimsediği paradigma, araştırma metodolojisi ve yöntemi.



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

6. DANIŞTAY'DA GÖRÜLEN ÖRNEK VERGİ DAVALARININ OECD EYLEM PLANLARINDA BAHSİ GEÇEN ULUSLARARASI VERGİ SORUNLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ ŞEFFAFLIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

6.1. Giriş

Bu kısımda Danıştay'da görülen örnek vergi davaları incelenecek, vergi şeffaflığıyla ilişkili oldukları düşünülen davalar seçilerek değerlendirilecektir. Ancak öncesinde Danıştay'ın dava görme usulü kısaca sunulacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasındaki çözüm yolu dava açmaktır. Anayasada da düzenlenen yüksek mahkemelerden biri olan Danıştay, idari mahkemelerce verilen kararların son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da "ilk ve son derece mahkemesi olarak" bakmaktadır. Danıştay, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili kararlara karşı "temyiz istemlerini" inceler ve karara bağlar. Temyiz yoluyla Danıştay'da görülecek davalarda ise; idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen "nihai kararlar" ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili "nihai kararlar" Danıştayda temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır. Danıştayın kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Dolayısıyla kesin olarak verilen kararlara karşı itiraz veya temyiz yoluna gidilmiş ise bu talepler incelenmeksizin reddedileceği için dava yolu bu davalar için bu aşamada bittiğinden anayasa mahkemesi kararlarına ya da AİHM kararlarına bakılmamıştır.

Üçüncü bölüm için tasarlanan örnek mahkeme kararlarının incelenmesi konusunda bir Elektronik Hukuk Bankası olan Legal Bank internet sitesi kullanılmıştır. Site üzerinden taranan mahkeme kararı örnekleri incelenirken aranılan başlıklardaki örnek sayıları dikkate alınarak Danıştay kararları incelenmiştir. Danıştay dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesi olarak görev yaptığı için sadece bu dava dairelerinin verdiği kararlar incelenmiştir. Kararlar özelleştirilirken anahtar kelimelerle filtreleme yapıldığında OECD BEPS kararlarında vergi şeffaflığı ile bağdaştırılan "örtülü kazanç"," vergi cennetleri", "bilgi paylaşımı", "zarar telafi

fonu", "OECD", "vergi şeffaflığı", "Kıyı bankacılığı (off-shore)", "mukim şirket", "iştirak", "çifte vergileme", "transfer fiyatlandırması", "gayri maddi hak" gibi başlıklarla konu daraltılmıştır. Ancak taratılan konu başlıklarından bazılarıyla ilgili örnek mahkeme kararlarına ulaşılamamıştır. Ulaşılan mahkeme kararları yukarıda belirtilen başlıklara göre gruplandırılmıştır. Her grupta bulunan mahkeme kararları tek tek incelenmiş ve Danıştay'ın davaya olan eğilimi, karşıt oyların olup olmaması ve aynı firmanın aynı konuyla ilgili farklı vergilendirme dönemlerine göre açılmış tekrar mahiyetindeki davaları, karşıt oyların odak noktaları değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonuçlarına göre konuları aynı olmasına rağmen taban tabana zıt karar verilen davalar, karşıt oylar, gerekçeleri açıklanmış karşı oylar ve konu temelde hangi açılardan ele alındıysa her biri için bir örnek dava seçilmiştir. Seçilen ve gruplandırılan mahkeme kararları şu şekildedir;

- "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç" dağıtımıyla ilgili 4 mahkeme kararı,
- Serbest bölgede bulunan ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmayla ilgili 4 mahkeme kararı,
- Kıyı bankacılığı bankacılık faaliyetleri ve elde edilen gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili 5 mahkeme kararı
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve Gayri maddi hakların vergilendirilmesiyle ilgili 5 mahkeme kararı
- Zarar telafi fonuyla ilgili 4 mahkeme kararı

Toplamda 22 mahkeme kararı incelenmiştir. Gruplandırılan mahkeme kararları incelenirken öncelikle davanın konusu belirtilmiştir. Ardından mahkeme kararının kısa bir özeti hazırlanmış ve oluşturulan her grup sonunda öncelikle genel bir değerlendirme yapılmıştır. Davalarda ortak noktalar ve birbirine karşıt davalar değerlendirilmiş ve anayasal ilkler, OECD'nin vergi şeffaflığı temelindeki bakış açısı ve Türk hukuku açsından yorumlanmıştır.

6.2. Örtülü Kazanç ile İlgili Örnek Vergi Davalarının İncelenmesi

Kararlar "Örtülü kazanç" başlığıyla taratıldığında çok sayıda örnek mahkeme kararı çıkması nedeniyle vergi davalarında üst mahkeme olan Danıştayın 450 kararı incelenmiştir. Bu kararların içerisinden OECD eylem planlarındaki ilkeler dikkate alınarak örtülü kazançla transfer fiyatlandırması, serbest bölgeler, ilişkili kişi tanımının kapsamı gibi örnekler barındıran 8 Danıştay kararı seçilip incelenmiştir. Kararların ortak noktaları ve hakimlerin konuya genel eğilimleri değerlendirilmiştir.

İncelenen ilk dört mahkeme kararı "*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını"* konu almıştır. Diğer dört mahkeme kararı ise serbest bölgede bulunan ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmayla ilgilidir.

Tablo 6.1: Transfer Fiyatlandırmasıyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Kararlar

Konu	Dava Sayısı	Danıştay'ın konuyu örtülü kazanç olarak kabul ettiği yönündeki karar sayısı	Danıştay'ın konuyu örtülü kazanç olarak kabul etmediği yönündeki karar sayısı	Aynı firmanın farklı vergi dönemlerindeki dava sayısı	Karşı oylar	Karşı Oyların odak noktası
Transfer Fiyatlandırmasıyla Örtülü Kazanç	450	137	169	144	140	Transfer edilen gelirin örtülü kazanç olarak kabul edilip vergilendirilmesi yönünde karar beyan edilmiştir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6.1.'de sunulduğu üzere; Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda filtreleme yapıldığında 450 adet Danıştay kararına ulaşılmıştır. Her bir karar tek tek incelenmiş ve Danıştayın konuyu 137 davada örtülü kazanç olarak değerlendirdiği 169 davada örtülü kazanç olarak kabul etmediği sonucuna ulaşılmıştır. Kalan 144 dava ise aynı mükelleflerin aynı dava konusu ile ilgili farklı yıllarda ya da farklı cezalara ilişkin tekrar davaları olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İnceleme sırasında karşı oyların genellikle danıştayın örtülü kazanç olarak kabul etmediği davalarda yoğunlaştığı görülmüştür. Özellikle gerekçeli karşı oylarda hakimler KVK göre transfer fiyatlandırması şartlarının

sağlandığını, neden örtülü kazanç sayılması gerektiği konusunu açıkça sunmuş ve karara katılmadıklarını beyan etmişlerdir.

6.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımıyla İlgili Vergi Davaları

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç" dağıtımıyla ilgili vergi davaları incelenirken elektronik hukuk bankası olan Legal Bank üzerinden konu önce "transfer fiyatlandırması" şeklinde sonrasında ise Danıştay dava dairelerinde vergiyle ilgili davalarla ilgilenen 3.,4.,7.,9. dava daire seçilerek daraltılmıştır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına örnek Danıştay kararlarının çoğu yurtdışında ortaklarla yapılan faizsiz para transferini konu alırken diğer örnekler ise emsaline göre yüksek fiyatla hammadde satımı hakkındadır. Seçilen dava örneklerinde hem faizsiz para transferi hem emsaline göre yüksek fiyatla hammadde satımı konularıyla ilgili vergi davaları incelenmiş ve yorumlanmıştır.

6.2.1.1. Kazancın Sipariş Avansı Olarak Değerlendirilmesi

Örnek Dava 1: Danıştay üçüncü daire E. 2021/117 K. 2021/3524 T. 1.7.2021[32]

[32] **3. D., E. 2021/117 K. 2021/3524 T. 1.7.2021**
Danıştay kararı: Davacı şirketi hakkında 2016 yılı hesaplarının kurumlar vergisi yönünden incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda, ilişkili olduğu … Tarım Ürünleri Pazarlama Ticaret Anonim Şirketi ile ortakları …, …, …'na verdiği ödünç para karşılığında herhangi bir faiz tahakkuk ettirmediği, katma değer vergisi hesaplamadığı ve fatura düzenlemediği, bu şekilde ilişkili kişi ve kurumlara örtülü kazanç dağıtımında bulunduğunun tespit edilmesi üzerine dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmıştır.
İlgili Mevzuat: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır.
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemlerin ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.
Hukuki Değerlendirme: Ortaklara dağıtılmayan ortak alacaklarının daha sonra sermaye artışına ilave edilmek üzere ortak hesabında bekletilmesi, herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmemesi, fatura düzenlenmemesi ve ilişkili kuruma verilen ödünç paraların, mal alımlarına istinaden peşin sipariş avansı niteliğinde olmasının verilen miktarlar dikkate alındığında, ticari icaplara aykırı düştüğü dolayısıyla şirketin ilişkili kişi ve kurumlarının nakit ihtiyacının, herhangi bir faiz ödememesi suretiyle finansman maliyeti yaratılmaksızın karşılandığı sonucuna ulaşılmış olup transfer

Davanın konusu:

Davacı şirketin ilişkili kişilere faiz tahakkuk ettirmeksizin nakit para kullandırmak suretiyle "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç" dağıtımında bulunması nedeniyle adına 2016 yılı için re'sen salınan kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen bir kat vergi ziyaı cezasının kaldırılması ile ilgilidir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Davacı şirket için düzenlenen vergi inceleme raporuyla, ortaklarla yapılan ödünç para alış verişi karşılığında herhangi bir faiz geliri/gideri tahakkuk ettirilmediği, "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak herhangi bir ekleme yapılmadığı, bunlara ilişkin KDV hesaplanmadığı, dolayısıyla ilişkili kişi ve kurumlara örtülü kazanç dağıtımında bulunduğunun tespit edilmesi üzerine hesaplanan faiz geliri hasılata eklenmek suretiyle gelir tablosu yeniden düzenlenerek bulunan fark üzerinden dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumun iktisadi, ticari ve teknik icaplara açıkça aykırı düştüğü, tacir sıfatını taşıması nedeniyle, verdiği borç için faiz geliri hesaplaması ve bunu defter ve hesaplarına intikal ettirmesi gerektiği gibi gerekçelerle örtülü kazanç sonucuna varıldığından yapılan tarhiyatta hukuku aykırılık bulunmadığı gibi 2012 yılı için kesilen ve 2014 yılında kesinleşen vergi ziyaı cezasının tekerrüre esas alınabileceği gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi ise kararında; Davacı şirketin davada bahsi geçen ilişkili şirket ile alım satım ilişkisi içerisinde bulunduğu, bunlara ilişkin alım satım faturalarının sunulduğu, yapılan ödemelerin satın alınan emtia bedellerinin

---

fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğunun kabulü gerektiğinden aksi yöndeki gerekçeyle tarhiyatın kaldırılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir.
Öte yandan yeniden verilecek kararda vergi ziyaı cezasının tekerrür nedeniyle artırılan kısmı hakkında değerlendirme yapılarak karar verilmesi gerektiği de açıktır.
Karar Sonucu: Açıklanan nedenlerle; 1. Temyiz isteminin kabulüne, 2. … Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin … tarih ve E:…, K:… sayılı kararının BOZULMASINA, 3. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 01/07/2021 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

karşılığı olduğu, ortakları ile aralarında gerçekleştirilen para transfer hareketlerinin ise alınan borç paralara ilişkin olduğu, bu paraların ortaklara ödendiği, ortaklara borç para vererek örtülü kazanç elde edildiği hususunun hangisinin mal alışverişine dayalı ticari ilişkiden, hangisinin borç para ilişkisinden kaynaklandığının örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu hususunun ortaya konulamadığı dolayısıyla eksik incelemeye dayalı olarak yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle istinaf başvurusunu kabul etmiş ve cezalı vergi kaldırılmıştır.

Danıştay ise kararında;

Danıştay konuyu VUK'nun 3. maddesinin (B) bendinde yer alan vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ve KVK'nun 13. maddesinin 1. fıkrasında, yer alan ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin hangi hallerde örtülü kazanç hangi hallerde mal ve hizmet alım satımı olarak değerlendirileceği hükümleri çerçevesinde değerlendirmiştir.

Ortaklara dağıtılmayan ortak alacaklarının daha sonra sermaye artışına ilave edilmek üzere ortak hesabında bekletilmesi, herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmemesi, fatura düzenlenmemesi ve ilişkili kuruma verilen ödünç paraların, mal alımlarına istinaden peşin sipariş avansı niteliğinde olmasının verilen miktarlar dikkate alındığında, ticari icaplara aykırı düştüğü dolayısıyla şirketin ilişkili kişi ve kurumlarının nakit ihtiyacının, herhangi bir faiz ödememesi suretiyle finansman maliyeti yaratılmaksızın karşılandığı sonucuna ulaşılmış olup transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğunu kabul ederek tarhiyatın kaldırılmasını hukuka uygun bulmamış, temyiz istemini kabul etmiş ve Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmiştir.

6.2.1.2. Kazancın Şirket İşlerinde Kullanılması

Örnek Dava 2: Danıştay yedinci daire E. 2006/3620 K.2008/4633 T. 18.11.2008[33]

[33] **7., D., E. 2006/3620 K.2008/4633 T. 18.11.2008**
Danıştay Kararı: Temyiz başvurusu; davacı şirketin ortağına faizsiz olarak nakit para kullandırmak suretiyle *örtülü kazanç* dağıtımında bulunduğu ve bu finansman hizmeti karşılığında elde etmesi gereken faiz gelirini beyan dışı bıraktığından bahisle, hesaplanan faiz geliri esas

alınarak salınan ile kesilen vergi zıyaı cezasına ilişkin işlemi, ortağa aktarılan paraların şirketin işlerinde kullanıldığı sonucuna ulaşarak, olayda, *örtülü kazanç* dağıtımından söz edilemeyeceği gerekçesiyle iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, banka ve sigorta muamelelerinin mükellefleri banka ve bankerlerle sigorta şirketleri olarak belirlenmiş, konu ve vergiyi doğuran olay ise 28'inci maddede düzenlenmiştir. Bu çerçevede, bankerlerin yapmış oldukları banka ve muamele hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Bankerlerin nakden ve hesaben aldıkları paralar arasında, maddedeki parantez içi hükmü ile sair adlarla faiz ve benzeri menfaat sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı adlarla aldıkları paralar da sayılmıştır, 28'inci maddenin son fıkrasında, 2279 sayılı Kanuna göre ikraz işleri ile uğraşanlarla, yukarıda belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birisini devamlı olarak yapanlar da banker sayılmıştır.

2279 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle sürekli olarak ödünç para verme işleriyle uğraşan gerçek kişilerin ve finansman şirketleri ile faktöring şirketlerinin faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesine ilişkindir. Anılan Kanun Hükmünde Kararnamede ikrazatçı tanımlanırken, devamlı ve mutad meslek halinde ve gerçek kişiler tarafından yapılması hususları önemle vurgulanmıştır.

Bu düzenlemeler, ortaklarına borç para vermek suretiyle örtülü kaynak dağıttığı ileri sürülen ve tüzel kişiliği olan kurumlar vergisi mükellefleri açısından değerlendirildiğinde, mutad meslek halinde yapılan bir ödünç para verme işi bulunmayan farklı bir ticari veya sınai faaliyet alanı içinde ödünç para verme yoluyla para kazanma amacı olmayan ve aynı zamanda lehe aldığı bir para da bulunmayanların, bu işlemleri nedeniyle banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefi olamayacağını ortaya koyduğundan, gerçek kişi olmayan davacı Şirketin banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefi kabul edilemeyeceği açıktır.

Bu nedenle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar, sonucu itibarıyla yerinde görülen temyize konu kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, istemin reddine, 18.11.2008 gününde, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

Karşı Oy: Devamlı olarak üçüncü kişilere ödünç para verme işlemleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinin ticari nitelikte olduğu, Danıştay vergi dava dairelerinin istikrarlı biçimde süre gelen içtihadıdır. Dolayısıyla, söz konusu faaliyetin yürütümü sırasında yapılan işlemlerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, bu Kanunda öngörülen vergiye tabi olması doğaldır. Ancak; ödünç para verme işlemleri, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisine de tabidir ve 3065 sayılı Kanunun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (e) bendinde de, banka ve sigorta muameleleri vergisinin kapsamına giren işlemler, katma değer vergisinden müstesna kılınmıştır. Durum böyle olunca; devamlılık niteliği olan bir ödünç para verme faaliyetinin katma değer vergisine tabi olup olmadığının belirlenmesi, 6802 sayılı Kanunun 28'inci maddesi uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olup olmadığının belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Bunun anlamı; banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olması halinde ödünç para verme faaliyetinin katma değer i vergisine tabi tutulamayacağıdır.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusu ve vergiyi doğuran olayı, 6802 sayılı Kanunun 28'inci maddesinde üç ayrı fıkrada, banka ve sigorta şirketlerinin işlemleri, bankerlerin yapmış oldukları banka ve muamele ve hizmetleri ve banker sayılanların son fıkrada tanımlanan muamele ve hizmetleri olarak gösterilmiştir.

Banka, sigorta şirketi ve banker şeklinde örgütlenmeyen tüzel kişilerle, banker olarak faaliyette bulunma izni olmayan gerçek kişilerin ödünç para verme işlemlerinin, 28'inci maddenin ilk iki fıkrasına göre vergilendirilmesi olanaklı değildir. Bu bakımdan; banka, sigorta şirketi veya banker sıfatını taşımayan tüzel kişilerle gerçek kişilerin ödünç para verme işlemlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulabilmesi, bu faaliyetin, 28'inci maddenin son fıkrası uyarınca, ödünç para veren tüzel kişi veya gerçek kişinin "banker sayılmasını" gerektirecek nitelikte olmasına bağlıdır.

Davanın konusu:

Davacı şirketin ortağına faizsiz olarak nakit para kullandırarak örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu ve karşılığında normal şartlarda elde etmesi

---

28'inci maddenin anılan fıkrası, 2279 sayılı Kanuna göre ikraz işiyle uğraşanlarla i ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini devamlı olarak yapanların, bu Kanunun uygulanmasında banker sayılacağı hükmünü içermektedir. Bu fıkrada, kişilerin devamlı olarak yapmış oldukları muameleler ve hizmetlerden dolayı banker sayılabilmeleri için, birbirinden bağımsız iki ayrı durum öngörülmüştür. İlk durum, yapılan muamele ve hizmetlerin, 2279 sayılı Kanuna göre ikraz işi niteliğini taşıması; ikincisi ise, söz konusu muamele ve hizmetlerin 28'inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen muamele ve hizmetlerden olmasıdır. Devamlı olarak yapılan muamele ve hizmetin, bu iki durumdan birine giriyor olması, muamele ve hizmeti yapan tüzel kişilerle gerçek kişilerin banker sayılmasına yeterlidir.

Fıkrada sözü edilen 2279 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanunu ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldıran 30.9.1983 gün ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3'üncü maddesinde, devamlı ve mutat meslek halinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişilerin ikrazatçı sayılacakları açıklanmıştır. Dolayısıyla; bu Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işiyle uğraşıyor kabul edilebilmek için gerçek kişi olmak ve izin alarak faaliyette bulunmak şart olduğuna göre, tüzel kişilerin, 28'inci maddenin son fıkrasında öngörülen ilk durum sebebiyle banker sayılmalarına ve muamele ve hizmetlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmasına olanak bulunmamaktadır. Ancak; aynı fıkrada öngörülen ikinci durumda, 28'inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birinin devamlı olarak yapılıyor olmasının, bu faaliyeti yapanın, gerçek kişi-tüzel kişi olması ayrımı olmaksızın, banker sayılmasına yeterli görülmüş olması karşısında; tüzel kişilerin ortaklarına veya üçüncü kişilere devamlı olarak ödünç para verme faaliyetlerinin, anılan ikinci fıkrada yazılı muamele ve hizmetlerden olup olmadığının da irdelenmesi gerekmektedir.

28'inci maddenin sözü edilen ikinci fıkrasında belirtilen muamele ve hizmetlerin ilk sırasında, bankerler tarafından yapılan banka muamele ve hizmetleri yer almıştır. Bunun sonucu olarak, ödünç para verme muamele veya hizmetinin, bir banker muamelesi veya hizmeti olduğu kuşkusuzdur. 28'inci maddenin son fıkrasında da, banker sayılacakların gerçek kişi olmaları konusunda öngörülmüş herhangi bir koşul mevcut değildir. Dolayısıyla; ödünç para verme muamele veya hizmetini devamlı olarak yapan tüzel kişinin banker sayılmasında, yasal zorunluluk vardır.

Öte yandan; Dairemizin ve Danıştay vergi dava dairelerinin süre gelen içtihadına göre, aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesi halleri de devamlılık unsurunun varlığının göstergesidir.

Davacı Şirketin, ortağına ödünç para verdiği; ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasının son paragrafında öngörülen iktisadi icaplara aykırı olarak faiz tahakkuk ettirilmediği; bu işlemleri de vergilendirme döneminde, birden çok kez yinelediği tartışmasızdır. Durum böyle olunca; davacı Şirketin yukarıda sözü edilen 28'inci maddenin son fıkrasının, "ikinci fıkrasında" ibaresiyle başlayan, ikinci cümleciği uyarınca banker sayılması ve ödünç para verme işlemi ve hizmetlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulması gerekmekle birlikte; ortağa aktarılan paraların şirketin işlerinde kullanılmış olması karşısında, somut olayda, *örtülü kazanç* dağıtımından söz edilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, temyize konu mahkeme kararının onanması gerektiği oyu ile dairemiz kararının gerekçesine katılmıyoruz.

gereken faiz gelirini beyan dışı bıraktığı düşünülerek; faiz geliri hesaplanmış ve vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Davacı şirketin, ortağına faizsiz nakit kullandırarak örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu iddia edilmekledir. Bilirkişi raporunda, ortağa kullandırılan paraların şirket işlerinde kullanıldığı, belgeye dayalı somut bir tespitin bulunmadığı; vergi ziyaı cezasının, düzeltme fişiyle yeniden hesaplandığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Tetkik hâkimi ve Danıştay savcısı temyiz isteminin reddedilerek kararın onanması gerektiğini düşünmektedirler.

Danıştay ise kararında;

Kararını gerekçelendirirken 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda bahsi geçen banker sayılma şartları ve 90 sayılı KHK'de yer alan ikrazatçı tanımları yapılmış, devamlı ve mutad meslek halinde ve gerçek kişiler tarafından yapılması hususları önemle vurgulanmıştır. Konu bu maddeler açısından değerlendirildiğinde mutad meslek halinde yapılan bir ödünç para verme işi bulunmayan, bu yolla para kazanma amacı olmayan ve aynı zamanda lehe aldığı bir para da bulunmayan davacı şirketin BSMV mükellefi kabul edilemeyeceğinden dolayı temyiz istemin reddine karar verilmiştir.

Davada karşı oy kullanılmış ve Danıştay üyeleri;

Üçüncü kişilere devamlı olarak ödünç para verme işiyle uğraşanların bu hizmetlerinin ticari nitelikte olduğu, 3065 sayılı KDV Kanunu'nda öngörülen vergiye tabi olmasının doğal olduğu ancak; ödünç para verme işlemlerinin, "6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca BSMV tabii olduğu" ve "3065 sayılı KDV Kanunu'nda" BSMV'nin kapsamına giren işlemlerin, KDV'den müstesna kılındığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla bir ödünç para verme faaliyetinin devamlılık niteliği olan KDV'ne tabi olup olmadığının belirlenmesi, 6802 sayılı Kanun uyarınca BSMV'ye tabi olup olmadığının belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

Öte yandan devamlı olarak üçüncü kişilere ödünç para verme işlemleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinin ticari nitelikte olduğunu, Danıştay vergi dava dairelerinin istikrarlı biçimde süre gelen içtihadı olduğu vurgulanmış ve bu işlemlerin vergilendirme döneminde, birden çok kez yinelendiği görüldüğü için banker sayılması ve ödünç para verme işlemi ve hizmetlerinin BSMV tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Bu nedenle, temyize konu mahkeme kararının onanması gerektiğini ve dairenin kararının gerekçesine katılmadıklarını ifade etmişlerdir.

6.2.1.3. İlişkili Kişi Tespiti

Örnek Dava 3: Danıştay dördüncü daire E. 2016/13841 K. 2017/9030 T. 26.12.2017[34]

---

[34] 4. D., E. 2016/13841 K. 2017/9030 T. 26.12.2017

Danıştay Kararı: Davacı şirketin ilişki içinde bulunduğu firmalardan emsaline göre yüksek fiyattan aldığı etken maddeler dolayısıyla fazladan yüklenmiş olduğu KDV'leri indirim konusu yaptığından bahisle 2009/Ocak döneminden sonraki döneme devreden KDV tutarının azaltılması suretiyle 1.520.340,73 TL olarak dikkate alınmasına ilişkin işlemin iptaline ilişkin mahkeme kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasında, resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlandıktan sonra aynı maddenin 2. fıkrasının 4. bendinde, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahını doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması hali re'sen tarh nedeni olarak sayılmış olup, aynı Kanunun 134. maddesinde ise, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, 3. maddesinin (B) bendinde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/1-d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmış olup, 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6728 sayılı Kanunun 44. maddesi ile eklenen parantez içi hükümle "(5520 sayılı Kanunun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)" düzenlemesine yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının 2009 dönemi hesap ve işlemlerinin kurumlar vergisi yönünden sınırlı olarak incelenmesi neticesinde, 21.03.2011 gün ve 1009/795-70 sayılı inceleme raporunun düzenlendiği, söz konusu raporda; davacının ilişkili kişilerden emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak göze çarpacak derecede yüksek bedelle etken madde alımlarında bulunduğu, bu durumun 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/c ve 13. maddelerine göre örtülü kazanç dağıtımı olduğu, söz konusu alımlar nedeniyle fazladan yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması nedeni ile katma değer vergisi yönünden de incelenmesi neticesinde

Davanın konusu:

Davacı şirketin ilişki içinde olduğu firmalardan emsaline göre yüksek bedel ile aldığı etken maddeler dolayısıyla fazladan yüklenmiş olduğu KDV'leri indirim konusu yaptığından bahisle devreden KDV tutarının azaltılmasına ilişkin işlemin iptali hakkında.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin davacı kurum tarafından mevzu bahis olan durumun örtülü kazanç dağıtımı olup olmadığının belirlenmesi gerektiği, ismi aynı ya da kimyasal özellikleri aynı olan maddelerin menşei, Ar-Ge maliyeti, üretim tekniği gibi birçok sebepten fiyat farklılıkları olabileceğinden bu hususlar dikkate alınmadan eksik inceleme ile yapılan işlemde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Tetkik Hâkimi K1'in Düşüncesi: temyiz isteminin gerektiği düşünülmektedir.

---

tanzim edilen rapora dayanılarak 10.05.2012 gün ve 437/9 ve 757/5 sayılı katma değer vergisine ilişkin inceleme raporların düzenlendiği, bu vergi inceleme raporlarına istinaden 2009/8,9 dönemi için re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda anılan mevzuat hükümleri ile dava dosyasındaki bilgi ve belgelerin birlikte değerlendirilmesinden; uyuşmazlığın çözümü transfer fiyatlandırması yöntemi ile örtülü kazanç dağıtımının varlığının tespitine bağlıymış gibi görünse de esasen örtülü kazancın tespitinden ziyade Katma Değer Vergisi Kanununa göre indirimi kabul edilmeyen giderlerin davanın bu kanun ile Kurumlar Vergi Kanununa ilişkin hükümlerinin karşılaştırılmasına bağlı olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu durumda 3065 sayılı Kanunun indirimi kabul edilmeyen giderlerin düzenlendiği 30/1-d maddesinde yapılan son değişiklikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurt dışından temin edilen mal/hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerinin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmadığı, inceleme neticesinde Kurumlar Vergisi Kanunundaki düzenleme dikkate alınmak suretiyle örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tutarların indirim konusu yapılamayacağı belirtilmişse de, söz konusu değişiklik öncesinde bu konuya ilişkin bir düzenleme de bulunmadığı dikkate alındığında yorum yolu ile vergisel yükümlülükler genişletilemeyeceğinden dava konusu işlemde bu yönüyle hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Temyizen incelenen karar, usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesinin kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle ONANMASINA, temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına, dosyanın Mahkemesine gönderilmesine, bu kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay'da kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere 26/12/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay ise kararında;

Davada uyuşmazlığın çözümünün transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığının tespitine bağlıymış gibi görünse de örtülü kazancın tespit edilmesinden ziyade KDVK'na göre indirimi kabul edilmeyen giderlerin davanın bu kanun ile KVK'na ilişkin hükümlerinin karşılaştırılmasına bağlı olduğu sonucuna varılmıştır.

KDVK'nda yapılan son değişiklikle örtülü kazanca ilişkin yurt dışından temin edilen mal ve hizmetler için ödenen KDV'lerinin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek olmadığı, inceleme sonucunda KVK'ndaki düzenleme dikkate alınmak suretiyle örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tutarların indirim konusu yapılamayacağı belirtilmişse de, yapılan değişiklik öncesinde konuyla ilgili bir düzenleme olmadığı dikkate alındığında yorum yolu ile vergisel yükümlülükler genişletilemeyeceğinden dava konusu işlemde bu yönüyle hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesinin kararının belirtilen gerekçeyle onanmasına, karar verilmiştir.

6.2.1.4. Adatlandırılmama Gerekçesi

Örnek Dava 4: Danıştay dördüncü daire E. 2021/4352 K.2022/227 T:18.01.2022[35]

[35] **4., D., E. 2021/4352 K.2022/227 T:18.01.2022**
Danıştay Kararı: Dördüncü Dairesince, ...Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararına karşı yöneltilen temyiz istemi Vergi Dava Daireleri Kurulunun 28/04/2021 tarih ve E:2021/385, K:2021/700 sayılı kararı ile bozmaya uygunluk yönünden reddedilerek kararın bozma kapsamı dışında kalan hükümlerinin temyiz incelemesinin yapılması için Kurulca Dairemize gönderilen dosyada Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:
İNCELEME VE GEREKÇE: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı başlıklı 13. maddesinin 1. fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, 2. fıkrasında; ilişkili kişinin, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade edeceği, 3. fıkrasında da; emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya

Davanın konusu:

Davacı adına, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sebebiyle re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi, stopaj vergisi ve geçici verginin kaldırılması istenilmiştir.

Davanın özeti:

BİM kararında; davacının faizsiz bir şekilde yüksek tutarlı paraları şirket ortaklarına kullandırıldığı, örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu TCMB'nın belirlediği oranla bulunan faiz gelirine göre hesaplanan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatların hukuka uygun olduğu, geçici vergi aslında ise hukuka uygun bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle istinaf başvurusunun kısmen kabulüne karar verilmiştir.

Danıştay ise kararında;

Olayda, davacı şirketin faiz geliri hesaplamayarak ortaklarına örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu sonucuna varılmış ve TCMB avans faiz oranı uygulanarak tarhiyat yapılması yönünde karar verilmiştir. Ancak Vergi Dava

---

bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade edeceği ve 6. fıkrasında ise; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı hakkında düzenlenen ...tarih ve ...sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda, trafik müşavirliği faaliyeti ile iştigal eden davacı şirketin ortaklardan alacaklar hesabı ve diğer çeşitli alacaklar hesabında yer alan tutarlar için faiz geliri hesaplamayarak ortaklarına örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu gerekçesiyle borç verilen tutarlar üzerinden T.C. Merkez Bankasının ilgili dönemdeki avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan faiz tutarının dönem matrahlarına ilave edilmesi gerektiği tespitlerine yer verildiği, takdir komisyonunca da vergi tekniği raporunda tespit edilen tutarların matrah farkı olarak takdiri suretiyle dava konusu cezalı tarhiyatların yapıldığı anlaşılmıştır.

Olayda, davacı şirketin ortaklardan alacaklar hesabı ve diğer çeşitli alacaklar hesabında yer alan tutarlar için faiz geliri hesaplamayarak ortaklarına örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu sonucuna varılmıştır. Ancak Vergi Dava Dairesince her ne kadar Merkez Bankası avans faiz oranı uygulanarak tarhiyat yapılması yerinde görülmüşse de Danıştay kararlarıyla öteden beri istikrar kazandığı üzere, adat hesaplarında uygulanması gereken faiz oranının Merkez Bankası reeskont faiz oranı olduğu göz önüne alındığında, Vergi Dava Dairesince adat hesaplamalarında reeskont faiz oranı dikkate alınarak bir karar verilmesi gerekirken, aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Karar Sonucu: Açıklanan nedenlerle; 1. Temyiz istemlerinin kabulüne, 2. Temyize konu ...Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararının BOZULMASINA, 3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 18.01.2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Dairesince adat hesaplamalarında reeskont faiz oranı dikkate alınarak bir karar verilmesi gerekirken, aksi yönde verilen karar hukuka uygun bulunmamış, bu sebeple temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında seçilen davalar Tablo 6.2.'de özetlenmiştir.

Tablo 6.2: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Seçilen Davalar

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	Kazancın Sipariş Avansı Olarak Değerlendirilmesi Dava 1	Kazancın Şirket İşlerinde Kullanılması Dava 2	İlişkili Kişi Tespiti Dava 3	Adatlandırılmama Gerekçesi Dava 4
Konusu	İlişkili kişilere faizsiz nakit kullandırılması ve kesilen cezaya ilişkin	İlişkili kişilere faizsiz nakit kullandırılması ve kesilen cezaya ilişkin	Davacı şirketin ilişkili olduğu firmalardan emsaline göre yüksek bedelle aldığı maddeler dolayısıyla fazladan yüklenmiş olduğu KDV'leri indirim konusu yaptığından bahisle devreden KDV tutarının azaltılmasıyla ilgili işlemin iptali hakkında.	Davacı adına, TFYÖK sebebiyle re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi, stopaj vergisi ve geçici verginin kaldırılması istenilmiştir.
Vergi Mahkemesi Kararı	KKEG olarak değerlendirilemeyeceği, KDV hesaplanmadığını, faiz hesaplanmadığını, durumun ticari icaplara uygun düşmediğini, örtülü kazanç olarak değerlendirerek dava reddetmiştir.	Davacı şirketin, ortağına faizsiz nakit kullandırarak örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu iddia edilmekledir. Bilirkişi raporunda, ortağa kullandırılan paraların şirket işlerinde kullanıldığı, belgeye dayalı somut bir tespitin bulunmadığı; vergi ziyaı cezasının, düzeltme fişiyle yeniden hesaplandığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.	Davacı kurum tarafından mevzu bahis olan durumun örtülü kazanç dağıtımı olup olmadığının belirlenmesi gerektiği birçok sebepten fiyat farklılıkları olabileceğinden bu hususlar dikkate alınmadan eksik inceleme ile yapılan işlemde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir.	BİM kararında; davacının faizsiz bir şekilde yüksek tutarlı paraları şirket ortaklarına kullandırıldığı, örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu TCMB'nın belirlediği oranla bulunan faiz gelirine göre hesaplanan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatların hukuka uygun olduğu, geçici vergi aslında ise hukuka uygun bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle istinaf başvurusunun kısmen kabulüne karar verilmiştir.
BİM Kararı	İlişkili şirket ile alım satım yapıldığı, faturalarının sunulduğu, para transferlerinin alınan borç paralara ait olduğu ve ortaklara ödendiği, örtülü kazanç olmadığı yönünde karar vermiş istinaf başvurusunu kabul etmiştir.			
Danıştay Kararı	Vergi mah karar sebeplerine tekrardan değinmiş, sipariş avansı miktar olarak kabul edilemeyeceğini, ticari icaplara uygun olmadığını belirterek Temyiz istemini kabul etmiş BİM kararının bozulmasına karar vermiştir.	Banker sayılma için mutad meslek halinde yapılan bir ödünç para verme işi bulunmayan, bu yolla para kazanma amacı olmayan ve aynı zamanda lehe aldığı bir para da bulunmayan davacı şirketin BSMV mükellefi kabul edilemeyeceğinden dolayı temyiz istemin reddine karar verilmiştir.	KVK'ndaki düzenleme dikkate alınmak suretiyle örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tutarların indirim konusu yapılamayacağı belirtilmişse de, yapılan değişiklik öncesinde konuyla ilgili bir düzenleme olmadığı dikkate alındığında yorum yolu ile vergisel yükümlülükler genişletilemeyeceğinden dava konusu işlemde bu yönüyle hukuka uyarlık bulunmamaktadır.	Davacı şirketin faiz geliri hesaplamayarak ortaklarına örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu sonucuna varılmış ve TCMB avans faiz oranı uygulanarak tarhiyat yapılması yönünde karar verilmiştir. Ancak Vergi Dava Dairesince adat hesaplamalarında reeskont faiz oranı dikkate alınarak bir karar verilmesi gerekirken, aksi yönde verilen karar hukuka uygun bulunmamış, bu sebeple temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.
Karşı Oylar	Yok	Banker sayılacağı, faal ticari olduğu ve işlemin yinelendiği dolayısıyla BSMV'ye tabi tutulması gerektiği belirtilmiş.	Yok	Yok

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında seçilen davalar özetlenirken öncelikle davanın konusu verilmiştir. Sonrasında vergi mahkemesi kararı varsa BİM kararı ve nihayet Danıştay kararı özetlenmiştir. Son olarak karşı oylar belirtilmiş ve hangi konularda karşı oy varsa belirtilmiştir.

6.2.2. Serbest Bölgede Bulunan İlişkili Kişiye Emsaline Göre Düşük Bedelle Mal Satma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunmayla İlgili Vergi Davaları

Bu başlık altında serbest bölgede bulunan ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmayla ilgili Danıştay'ın karara bağladığı vergi davaları özetlenecektir.

6.2.2.1. Giderlerin Serbest Bölge İşletmesi Aracılığıyla Yapılabilmesi

Örnek Dava 1: Danıştay dördüncü daire E. 2014/657 K. 2014/6671 T: 11.11.2014[36]

[36] **4., D., E. 2014/657 K. 2014/6671 T: 11.11.2014**
Danıştay Kararı: Dördüncü Dairesince, dava dosyası tekemmül ettiği için davacının yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesine gerek görülmeyerek işin esası incelenip gereği görüşüldü: İstanbul Serbest Bölgesinde bulunan şubesine düşük bedelle emtia satışı yaparak dönem kazancının azaltılması nedeniyle tarh edilen 2002 yılı kurumlar vergisi, 2002/1-3, 4-6, 7-9 ve 10-12 dönemi geçici vergi, hesaplanan fon payı ile kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Mahkeme kararı temyiz edilmiştir.
5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin l'inci fıkrasında; şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunulması halinde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, aynı Kanunun 15'inci maddesinin l'inci fıkrasının 3 numaralı bendinde de, sermaye şirketlerince dağıtılan *örtülü kazançların* kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.
213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliklerine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı, 134'üncü maddesinde de vergi incelenmesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmıştır.
3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun "Amaç ve Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde, "Bu Kanun, Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacım ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış ticaret ve finansman imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgedeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar." düzenlemesine yer verilmiş, 6'ncı maddesinin uyuşmazlık dönemi için uygulanacak halinde, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo

Davanın konusu:

Davacı kurumun doğrudan kendisinin ihracat yapması halinde daha yüksek fiyatla satabileceği emtiayı, serbest bölgede bulunan şubesine düşük ücretle satıp kâr miktarını azalttığı ve durumun örtülü kazanç olduğu iddiasıyla, serbest bölgede bulunan şubenin satış fiyatları baz alınarak tarhiyat yapılmıştır.

Davanın özeti:

İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin kararıyla; inceleme raporundan davacı kurumun Serbest Bölgede sadece alım satım ruhsatına sahip şube kurduğu, şubesine mal ihraç ettiği, ortada bir mülkiyet değişiminin olmadığı, örtülü kazancın unsurlarından biri olan bağlantılı/ilgili kurum olma koşulunun

---

mevzuatına göre tevsiki halinde, bu kazanç ve iratların gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir.
Ticari işletmeler, kar elde etmek amacıyla faaliyet gösteren kuruluşlardır. Satılan malın mümkün olan en yüksek fiyatla satılması, maliyetlerin de asgari düzeyde tutulması karı artırıcı bir unsurdur. Satışa veya alışa konu emtianın mümkün olduğunca aracılar devre dışı bırakılarak doğrudan satılması ya da alınması firmaların lehine bir durum olmakla birlikte, bu husus ticari hayatta her zaman mümkün olmamakta, firmaların büyüklüğü, yürütülen faaliyetin özelliği ve organizasyon yapısına göre farklı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumun yukarıda belirtilen yasal düzenlemelerle birlikte değerlendirilmesinden, serbest bölgede yürütülen faaliyetlerin kuruluş amacına uygun olması gerektiği ve vergi muafiyetinin de bu amacı desteklemeye yönelik olduğu, ancak, serbest bölgelerin ve ticari işletmelerin kuruluş amaçlarına aykırı gibi görünen bazı faaliyetlerin, esasen bu amaçlara aykırı olmadığı, yürütülen faaliyetin özelliğinden veya işletmenin organizasyon şeklinden kaynaklanabileceği sonucuna varılmaktadır.
İncelenen dosyada, davacı kurumun doğrudan kendisinin ihracat yapması halinde daha yüksek fiyatla satılabileceği emtiayı, serbest bölgede kurulmuş olan şubesine düşük bedelle satarak karını azalttığı ve bu yolla *örtülü kazanç* dağıtımında bulunduğu iddiasıyla, serbest bölgedeki şubenin satış fiyatları dikkate alınarak tarhiyat yapılmıştır. Olayda, davacının serbest bölgedeki şubesine aktardığı ileri sürülen kazançtan vazgeçmesini gerektiren haklı nedenlerin davacı tarafından kanıtlanması amacıyla yapılacak araştırma sonucuna göre yeniden karar verilmesi yolundaki bozma kararı üzerine, davacı tarafından söz konusu ihracatın doğrudan kendisinin yapması durumunda katlanmak zorunda kalacağı, gümrük müşavirliği, nakliye, sigorta ve benzeri bir kısım giderlerin serbest bölgedeki şube tarafından yapıldığı belirtilerek, bu hususlara ilişkin faturalar, dekontlar, perakende satış fişleri, sigorta bildirgeleri gibi bir kısım belgeler ile yevmiye kayıtlarına dair belgelerin dosyaya ibraz edildiği görülmüştür. Bütün bu belgeler incelendiğinde, serbest bölgedeki şubenin de söz konusu ticari faaliyete dair yüksek miktarlarda maliyete ve gidere katlandığının davacı tarafından ortaya konulmuş olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Bu durumda, davacının karlılığını etkileyeceği açık olduğundan bütün bu hususlar araştırılmaksızın eksik incelemeye dayalı olarak *örtülü kazanç* dağıtımında bulunulduğu belirtilerek yapılan tarhiyat yasaya uygun olmadığından aksi yöndeki Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.
Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne ve İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 15/11/2013 günlü ve E:2013/2364, K:2013/2887 sayılı kararının bozulmasına, 11/11/ 2014 gününde oyçokluğuyla karar verildi.
Karşı Oy: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, Danıştay bozma kararı esas alınarak verilen mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyız.

gerçekleştiği belirtilmiştir. Emsal kriteri açısından ise şubenin, şirketten aldığı malları çok yüksek fiyata yurt dışındaki müşterilere sattığı, şubenin serbest bölgeden satış fiyatı ile aynı malın normal satış fiyatı ve kıyaslandığında %55 fiyat düşüklüğün olduğu, örtülü kazancın ikinci unsuru olan emsale göre bariz düşüklük şartının da gerçekleştiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Danıştay ise kararında;

Olayda, davacının kendini açıklaması şubesine aktardığı kazançtan neden vazgeçtiğini kanıtlanması için araştırma yapılmasına ve sonucuna göre yeniden değerlendirme yapılması için bozma kararı verilmiştir. Davacı ise ihracatı kendisinin yaptığında katlanacağı giderleri ("gümrük müşavirliği, nakliye, sigorta ve benzeri bir kısım giderleri") şube tarafından yapıldığını faturalar, dekontlar, perakende satış fişleri, belgelerle dosyaya ibraz etmiştir. Belgeler incelendiğinde, söz konusu ticari faaliyette yüksek miktarlarda maliyete katlandığın davacı tarafından ortaya konulmuştur. Bu durumda, eksik incelemeye dayalı tarhiyat yapıldığından ve bu durumun yasaya uygun olmadığından temyiz istemi kabul edilmiş ve İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Karara karşı diğer hakimler karşıt oy kullanmış ve öne sunulan hususların mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığını ifade etmişlerdir.

6.2.2.2. Serbest Bölgelerdeki İlişkili Kişilere Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulması

Örnek Dava 2: Danıştay dördüncü daire E. 2007/5766 K. 2009/4736 T: 08.10.2009[37]

[37] **4., D., E. 2007/5766 K. 2009/4736 T: 08.10.2009**
Danıştay Kararı: 2002 yılı işlemleri incelenen davacı adına serbest bölgede bulunan ve ortaklık yapısı bakımından ilişki içinde olduğu firmaya emsaline göre düşük bedelle emtia satarak *örtülü kazanç* dağıtımında bulunduğu ve bu şekilde vergiye tabi kazancını azalttığı belirtilerek düzenlenen vergi inceleme raporuna göre salınan kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezasını kaldıran Mahkeme kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 1 nci fıkrasında, şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunulması halinde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, aynı Kanunun 15 nci maddesinin 1 nci fıkrasının 3 numaralı bendinde de, sermaye şirketlerince dağıtılan *örtülü kazançların* kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.
213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliklerine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı, 134 üncü maddesinde de vergi incelenmesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmış, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun dosyaların incelenmesi başlıklı 20 nci maddesinin birinci fıkrasında da, Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları, Mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri hükmüne yer verilmiştir.
3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun "Amaç ve Kapsam" başlıklı 1 inci maddesinde, "Bu Kanun, Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış ticaret ve finansman imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgedeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar." düzenlemesine yer verilmiş, 6 ncı maddesinin uyuşmazlık dönemi için uygulanacak halinde, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde, bu kazanç ve iratların gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir.
Ticari işletmeler, kar elde etmek amacıyla faaliyet gösteren kuruluşlardır. Satılan malın mümkün olan en yüksek fiyatla satılması ise karı artırıcı bir unsurdur. Satışa konu emtianın mümkün olduğunca aracılar devre dışı bırakılarak doğrudan satılması firmaların lehine bir durum olmakla birlikte, bu husus ticari hayatta her zaman mümkün olmamakta, satıcı firmanın büyüklüğü ve organizasyon yeteneğine göre değişmektedir. Bu durumun yukarıda belirtilen yasal düzenlemelerle birlikte değerlendirilmesinden, serbest bölgede yürütülen faaliyetlerin kuruluş amacına uygun olması gerektiği ve vergi muafiyetinin de bu amacı desteklemeye yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, serbest bölgelerin ve ticari işletmelerin kuruluş amaçlarına aykırı görünen bazı faaliyetlerin aslında bu amaçlara aykırı olmadığı, yürütülen faaliyetin özelliğinden veya işletmenin organizasyon şeklinden kaynaklandığının ilgililerince kanıtlanma imkanının varlığı ve Mahkemelerce de bu iddiaların incelenme zorunluluğunun bulunduğu açıktır.
İncelenen dosyada, davacı kurumun doğrudan kendisinin ihracat yapması halinde daha yüksek fiyatla satabileceği emtiayı, muvazaalı olarak Serbest Bölge'de vergiden muaf olarak kurulmuş olan ve ortaklık yapısı itibarıyla ilişkide bulunduğu firmaya düşük bedelle satarak karını azalttığı ve bu yolla *örtülü kazanç* dağıtımında bulunduğu iddiasıyla, serbest bölgedeki firmanın satış fiyatları dikkate alınarak tarhiyat yapılmış olup, Vergi Mahkemesince, aynı emtianın satış bedelleri ile ilgili olarak herhangi bir araştırma yapılmadığı, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca davacının vergi idaresince saptanan şekilde bir kısım kazançtan vazgeçmesini gerektiren haklı nedenlerin bulunup bulunmadığının gözetilmediği açıktır. Buna göre, davacının, gerçekte yüksek bir maliyete katlanmamış olduğu veya elde edebileceği hasılattan vazgeçmediğine ilişkin olarak; doğrudan kendisinin yaptığı satışlarda, komisyon, tahmil, tahliye, sigorta, paketleme ve navlun bedellerine katlandığı, serbest bölgedeki firmaya satışlarda ise bu maliyetlere serbest bölgedeki firmanın katlandığı ve bu husus dikkate alındığında serbest bölgedeki firmaya satış yaptıkları fiyatların doğrudan satış yaptıklarında uyguladıkları fiyatlardan farklı olmadığının ortaya çıkacağı yolundaki iddiaları ve ibraz ettiği belgeler vergi inceleme raporunda yer alan tespitlerle birlikte incelenerek bir karar verilmesi gerekirken bu inceleme yapılmadan verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Davanın konusu:

Davacı adına serbest bölgede ilişkili olduğu firmaya emsaline göre düşük bedelle mal satarak örtülü kazanç elde ettiği ve kazancını azalttığı yönünde düzenlenen vergi inceleme raporuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ve kesilen vergi ziyaı cezasını kaldıran Mahkeme kararının bozulması gerektiği hakkındadır.

İstanbul 3. Vergi Mahkemesi kararında öncelikle 5422 sayılı Kanunun 17. maddesinin 1.bendine değinilmiş ve hangi hallerde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiş ardından 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesi konu edinilmiş ve serbest bölgede kurulma amacından ve serbest bölgelerin vergisel avantajlarından bahsedilerek kurumlar vergisinden muaf tutulduğu ifade edilmiştir.

İnceleme raporunda, şirketin ilişkili olduğu firmaya düşük bedelle sattığı emtiaları aynı şekilde değiştirmeden yüksek fiyatlar yurt dışına sattığı ve kazancını aktardığını belirtilip, hesaplanan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır. Vergi mahkemesi ise serbest bölgeler için hazırlanan özel hükümler dikkate alınmadan ve emsaline göre düşük bedelle satış yapıldığı konusu tespit edilmeden yapılan tarhiyatı yasal uygun bulmamış cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.

Tetkik hakiminin ve Danıştay savcısının düşünceleri: Temyiz isteminin reddi yönündedir.

Danıştay ise kararında;

Vergi mahkemesinin gerekçelerinde açıkladığı kanunlara (5422 sayılı Kanunun 17. maddesinin 1.bendi ve "3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. Maddesi)" Danıştay da değinmiş ardından 213 sayılı VUK'nun 3. maddesinde işlenilen ispat konusuna yer vermiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 2.7.2007 günlü ve E:2006/3306, K:2007/1795 sayılı kararının bozulmasına 08.10.2009 gününde oyçokluğu ile karar verildi.
Karşı Oy: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyım.

Vergi Mahkemesince, emtianın satışıyla ilgili bir araştırma yapılmadığı, davacının kazançtan vazgeçmesini gerektiren haklı nedenlerin gözetilmediği, serbest bölgedeki firmanın katlandığı maliyetlerin hesaplanmadığı, ibraz edilen belgeler, faturalar incelenmeden karar verildiği görüldüğünden, temyiz isteminin kabulüyle Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir.

Karara karşı diğer hakimler karşıt oy kullanmış ve öne sunulan hususların mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığını ifade etmişlerdir.

6.2.2.3. Serbest Bölgeleye Satışların Emsallere Uygunluğu Gerekçesi

Örnek Dava 3: Danıştay dördüncü daire E. 2006/2709 K. 2007/395 T: 15.02.2007[38]

Davanın konusu:

Yapılan inceleme raporunda davalının ilişkili şirketlerle serbest bölgelerde yapmış olduğu işlemlerle ilgili örtülü kazanç sağladığı sebebiyle tarhiyat yapılmış ceza kesilmiştir.

Davanın özeti:

Davacı tarafından serbest bölgede faaliyet gösteren ilişkili şirkete satılan malların emsaline göre düşük bedelle satıldığına ilişkin tespit ve söz konusu malın aynı gün %51 fazla bir fiyatla ihraç edilmiş olması sebebiyle tarhiyat yapılmıştır. Ancak vergi mahkemesi inceleme sırasında satışlardan başka firmalara yapılan benzer emtia birim satış fiyatının emsaline göre düşük olmadığını, örtülü kazançtan söz edilemeyeceği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.

[38] **4., D., E. 2006/2709 K. 2007/395 T: 15.02.2007**
Danıştay Kararı: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına oybirliği ile karar verildi.

Davalı İdare, tarhiyatın inceleme raporuna dayalı olarak yapıldığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Danıştay kararı:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, kararın bozulmasını sağlayacak durumda olmadığı belirtilmiş, temyiz isteminin reddedilmiş ve Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına karar verilmiştir.

6.2.2.4. Serbest Bölgedeki Bağlı Ortaklıktan İthalat Yapılması

Örnek Dava 4: Danıştay dördüncü daire E. 2007/3294 K. 2007/3620 T: 16.11.2007[39]

Davanın konusu:

Davacı kurumun kendisinin ithalat yapması halinde daha ucuza temin edeceği malı muvazaalı bir şekilde Serbest Bölge'de vergiden muaf olarak kurduğu şubeden yüksek bedelle satın alarak karını azalttığı ve bu yolla örtülü

[39] **4., D., E. 2007/3294 K. 2007/3620 T: 16.11.2007**
Danıştay Kararı: Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek işin esası incelendi:
2003 yılı işlemleri incelenen davacı adına, serbest bölgede bulunan şubesinden emsaline göre yüksek bedeller ile alım yapmak suretiyle *örtülü kazanç* dağıtımında bulunduğu belirtilerek 2003/7-9 dönemi için bir kat vergi ziyaı cezalı olarak salınan geçici vergiye ilişkin davayı reddeden Mahkeme kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.
Ticari işletmeler, kar elde etmek amacıyla faaliyet gösteren kuruluşlardır. Satılan malın mümkün olan en düşük maliyetle temin edilmesi ise karı artırıcı bir unsurdur. Satışa konu emtianın mümkün olduğunca aracılar devre dışı bırakılarak üreticiden temin edilmesi firmaların lehine bir durum olmakla birlikte, bu husus ticari hayatta her zaman mümkün olmamakta, satıcı firmanın büyüklüğü ve organizasyon yeteneğine göre değişmektedir. Aynı gruba dahil şirketlerde ve holding tipi örgütlenmelerde de üretici ve pazarlayıcı firmaların organizasyon kolaylığı nedeniyle ayrıldığı bilinen bir gerçektir. İthal kökenli emtia için de aynı durum geçerli olup, en ucuz girdinin doğrudan ithalat yoluyla sağlanacağı tabiidir.
Olayda, davacı kurumun doğrudan kendisinin ithalat yapması halinde daha ucuza temin edebileceği emtiayı, muvazaalı olarak Serbest Bölge'de vergiden muaf olarak kurduğu, yönetim ve denetiminde etkili olduğu şubeden yüksek bedelle satın alarak karını azalttığı ve bu yolla *örtülü kazanç* dağıtımında bulunduğu iddiasıyla, anılan firmanın elde ettiği karın maliyetlerden tenzili suretiyle tarhiyat yapılmış ise de, benzer işi yapan başka firmalarla mal alış maliyetleri yönünden bir kıyaslama yapılarak maliyetlerin yükseltildiği hususu somut olarak ortaya konulamamıştır.
Bu durumda eksik incelemeye ve varsayıma dayalı olarak yapılan tarhiyatın kaldırılması gerekirken, davanın bu kısmının reddine yönelik mahkeme kararında isabet görülmemiştir.
Açıklanan nedenlerle, davacı temyiz isteminin kabulüyle .... Vergi Mahkemesinin 11.4.2007 günlü ve E: 2006/993, K: 2007/999 sayılı kararının bozulmasına, 16.11.2007 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

kazanç dağıtımında bulunduğu iddiasıyla tarhiyat yapılmış ve vergi ziyaı cezası kesilmiştir.

Davanın özeti:

2003 yılı işlemleri incelenen davacı adına, serbest bölgede bulunan şubesinden emsaline göre yüksek bedeller ile alım yapmak suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu belirtilerek geçici vergi salınmış, vergi ziyaı cezası kesilmiştir.

Vergi Mahkemesi kararında öncelikle 5422 sayılı Kanunun 17. maddesinin 1.bendine değinilmiş ve hangi hallerde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiş ardından 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesi konu edinilmiş ve serbest bölge kurulma amacından ve serbest bölgelerin vergisel avantajlarından bahsedilerek kurumlar vergisinden muaf tutulduğu ifade edilmiştir.

Davacının, şubesi aracılığıyla yüksek fiyattan mal alarak maliyetlerini artırdığı, kazancını şubesine aktardığı, şubenin ithalatta kullandığı fiyat ile davacıya sattığı fiyat arasındaki farka göre hesaplanan matrah üzerinden tarhiyat yapılmıştır. Davacının kurum kazancını gizleme amacıyla taşıdığı sonucuna varıldığından vergi ve fon payının yasal olduğu, vergi ziyaı cezasının bir katı aşan kısmının terkini gerektiği gerekçesiyle bir kat vergi ziyaı cezalı geçici vergiye ilişkin davanın reddine karar verilmiştir.

Davacı ise eksik incelemeyle karar verildiğini, emsal kıyaslama yapılmadığını, serbest bölgede şube kurmanın ve yürütmenin maliyeti olduğunu, riskleri şubenin üstlendiğini, tarhiyatın yasaya aykırı olduğunu ve bozulması gerektiğini ifade etmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: Temyizin olunan kararın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Temyiz olunan vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay ise kararında;

Davacı kurumun kendisi ithalat yaptığından çok daha ucuza alabileceği malı ilişkili olduğu şubeden yüksek bedelle alarak karını azalttığı iddia edilse de benzer işi yapan firmalarla maliyetler yönünden bir kıyaslama yapılarak fark somut bir şekilde kanıtlanmamıştır. Dolayısıyla Vergi Mahkemesinin eksik incelemeye ve varsayıma göre yapılan tarhiyatın kaldırılması görüşüyle temyiz isteminin kabulüne bozulmasına oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Vergi davalarının değerlendirilmesi konusuna geçilmeden, serbest bölgede ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı davaları, bir bütün halde tablo 6.3.'te sunulmuştur.

Tablo 6.3: Serbest Bölgedeki İlişkili Kişilere Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulması Hakkındaki

Serbest Bölgede İlişkili Kişiye Emsaline Göre Düşük Bedelle Mal Satma Yoluyla ÖKD	**Giderlerin Serbest Bölgedeki İşletmesi Aracılığıyla Yapılabilmesi** **Dava 1**	**Serbest Bölgedeki İlişkili Kişilere Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunulması** **Dava 2**	**Serbest Bölgeleye Satışların Emsallere Uygunluğu Gerekçesi** **Dava 3**	**Serbest Bölgedeki Bağlı Ortaklıktan İthalat Yapılması** **Dava 4**
Konusu	Davacı kurumun doğrudan kendisinin ihracat yapması halinde daha yüksek fiyatla satabileceği emtiayı, serbest bölgede bulunan şubesine düşük ücretle satıp kâr miktarını azalttığı ve durumun örtülü kazanç olduğu iddiasıyla, serbest bölgede bulunan şubenin satış fiyatları baz alınarak tarhiyat yapılmıştır.	Serbest bölgedeki ilişkili kişilere düşük bedelle satış yaparak karını azalttığı dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu iddiasıyla kesilen vergi ve cezaların bozulması gerektiği hakkında	Davacı tarafından serbest bölgede faaliyet gösteren ilişkili şirkete satılan malların emsaline göre düşük bedelle satıldığına ilişkin tespitiyle serbest bölge satış fiyatı üzerinden tarhiyat yapılmış ceza kesilmiştir.	Davacı kurumun kendisinin ithalat yaptığında ucuza alacağı malı muvazaalı bir şekilde Serbest Bölgede yüksek bedelle alarak örtülü kazanç dağıtımı yaptığı iddiasıyla tarhiyat yapılmış ve vergi ziyaı cezası kesilmiştir.
Vergi Mahkemesi Kararı	Hem ilişkili kişi hem emsaline göre %55 fiyat farkı örtülü kazancın unsurlarının ikisinin de gerçekleştiğinden örtülü kazanç olarak değerlendirmiş.	İncelemede göze çarpacak derecede düşük bedelle satış yapıldığı ifade edilse de vergi mahkemesi serbest bölge özel hükümler dikkate alınmadan eksik inceleme yapıldığı için vergi idaresinin yaptığı tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.	Serbest bölgedeki ilişkili kişilere düşük bedelle mal satımı ilişkin %51 fazla fiyatla ihraç edilmiş olması sebebiyle tarhiyat yapılmıştır. Benzer emtia satışları incelendiğinde fiyatının emsaline göre göze çarpacak derecede düşük olmadığı vergi ve kesilen cezaların kaldırılmasına karar verilmiştir.	Yurtdışından ithalat yapma olanağı varken karının bir kısmını şubesi üzerinde bırakarak alım yapmasının kurum kazancını gizleme amacı taşıdığı sonucuna varıldığından salınan vergi ve hesaplanan fon payının yasal olduğu gerekçesiyle tarhiyatı kabul etmiştir.
BİM Kararı	Vergi mahkemesinin gerekçelerini yerinde bulmuş ve itirazı reddetmiştir.			
Danıştay kararı	Serbest Bölgede Bulunan Firmanın maliyetlerinin göz önünde bulundurmadan eksik incelemeye dayalı tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından temyiz istemi kabul edilmiştir.	Vergi Mahkemesinin, eksik incelemeyle karar verdiği gerekçesiyle temyiz istemini kabul edilmiş. Vergi Mahkemesinin kararının bozulmuştur.	Temyiz isteminin reddi ve Vergi Mah. kararının onanmasına karar verilmiştir.	Eksik incelemeye ve varsayıma dayanan tarhiyatın kaldırılmış, Vergi Mahkemesi Kararı bozulmuş, temyiz istemi kabul edilmiştir.
Karşı oylar	Tetkik hâkimi ve Danıştay Savcısı Temyiz isteminin reddi görüşünü bildirmişlerdir.	Tetkik hâkimi ve Danıştay Savcısı Temyiz isteminin reddi görüşünü bildirmişlerdir.	Yok	Yok

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda konuyla ilgili dava örnekleri özetlenmiştir. Önce davanın konusu verilmiş ardından Vergi mahkemesi kararı varsa Bölge İdare Mahkemesi kararı son olarak ise Danıştay kararları gerekçeleriyle birlikte sunulmuştur. Son kısımda karşı oylar, varsa gerekçeleri özetlenmiştir.

6.2.3. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi

Bu kısımda Danıştay tarafından karara bağlanan sekiz mahkeme kararı değerlendirilecektir. Mahkeme kararlarından dördü transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını, diğer dördü ise serbest bölgede bulunan ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmayla ilgilidir. Kararlarla ilgili öncelikle genel bir değerlendirme yapılacak sonrasında Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve OECD açısından değerlendirilecektir.

6.2.3.1. Genel Değerlendirme

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili mahkeme kararları incelenirken ilişkili kişilere faizsiz kullandırılan nakitleri çoğu Vergi Mahkemesi tarafından "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" olarak kabul ederken, bazı Bölge İdare Mahkemeleri benzer davalarda para transferlerinin alım satımdan kaynaklandığı ya da cüz'i borçlanmalar şeklinde olduğu ve incelemenin eksikliği sebepleriyle örtülü kazanç olarak kabul etmemiştir. Danıştay ise, çoğu örnekte "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" olarak kabul etmiştir. Ancak bazı davalarda ise temyiz istemini kabul etmiştir. Temyiz isteminin kabul edildiği davalarda ise Danıştay hâkimleri karşıt oy kullanarak karara katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Bu da vergi yargısı açısından çelişen bir durumu meydana getirmekte ve aynı konuda mahkemelerin nasıl farklı karar verebildiğine örnek teşkil etmektedir. Örneğin incelenen dava 1-2-3-4'te ilişkili kişilere faizsiz nakit kullandırarak örtülü kazanç dağıtımı konusu işlenmiştir. Ancak Danıştay dava 1 ve dava 4'e örtülü kazanç dağıtımı kararı verirken dava 2'de temyiz istemini reddetmiş ve borç para işinin mutad meslek halinde yapılmadığı iddiasıyla olayı örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirmemiş ve Danıştay kararları çelişmiştir. Dava 2 de diğer hâkimler karşıt oy kullanmış ve ödünç para verme işinin yinelendiği gerekçesiyle Danıştay kararına katılmadıklarını ifade etmişlerdir. İncelenen davalarda konu ortaklara

faizsiz ödünç para kullandırmak olmasına rağmen kararlar birbiriyle çelişmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili mahkeme kararları incelenirken dikkat çeken başka bir durumda; ticari icaplarla ilgilidir. Ortaklara faizsiz kullandırılan nakitlerin **(**ilişkili kişilere verilen ödünç paraların) **"***iktisadi, ticari ve teknik icaplara"* açıkça aykırı düştüğü belirtilmiştir. İlişkili kişilerin nakit ihtiyacının, herhangi bir faiz ödemeyerek finansman maliyeti yaratmaksızın sağlanmasının, ticari işletmeyle alakalı olsa bile "*tacir sıfatını taşıması nedeniyle"* ve ticari hayatın vazgeçilmez unsuru olan gelir elde etme amacının dışına çıkılması söz konusu olacağından bu durumun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

Serbest bölgede bulunan ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmayla ilgili davalarda; Vergi inceleme elemanları yaptıkları vergi incelemesi neticesinde tuttukları raporlarında serbest bölgeye satış fiyatı ile serbest bölgeden satış fiyatı arasındaki farkı doğrudan örtülü kazanç kabul edip matrah farkları bulmuşlardır. Örtülü kazanç dağıtımının şartlarından olan emsal fiyat araştırması yapılmamıştır. Serbest bölgede yer alan şirketin yaptığı giderleri, üstlendiği riskleri göz önünde bulundurmamışlardır. Vergi inceleme raporlarından çıkan ortak görüşe göre şirketin serbest bölgelerde bulunan ve ilişkili olduğu şirkete emsaline göre düşük bedelle satım yapmasının örtülü kazanç olarak değerlendirmesi gerektiği yönündedir. Ancak Danıştay'ın ortak bir zeminde karar verdiği ve konuyu ihracat yapacak şirket açısından değerlendirdiği, şirketin komisyon ve navlun ödemesi**,** **s**eyahat, ulaşım, haberleşme giderleri yapması, müşavir, avukat ve danışmana yapılan ödemeler gibi katlanması gereken çeşitli maliyetlerinin olduğu, risk aldığı ve fiyatın bu maliyetler düşünüldüğünde emsaline göre fazla olmadığı yönündedir. Bununla birlikte vergi idaresinin mükellef aleyhine yaptığı hesaplamayı kabul etmemektedir. Karşıt görüş sunan hâkimler ise davacı şirketin konuyla ilgili sunduğu belgelere (perakende satış fişi, fatura, sigortayla ilgili dokümanlar) rağmen örtülü kazancın unsurlarından "*bağlantılı/ilgili kurum-emsale göre bariz düşüklük"* gibi koşullar sağlandıysa davacı şirketin

açıklamalarından ikna olmayıp örtülü kazanç konusunda ısrarcı oldukları gözlemlenmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusuyla ilgili örnek dava 3'te ilişki içinde olduğu firmalardan emsaline göre yüksek fiyattan satın aldığı etken maddeler sebebiyle fazladan yüklenmiş olduğu KDV'leri indirim konusu yaptığından sonraki döneme devreden KDV tutarının azaltılması suretiyle işleminin iptaliyle ilgilidir. Danıştay bu davada karar verirken konuyla ilgili kanun maddesinde değişiklikler olduğunu ve indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmadığını, değişiklikler öncesinde düzenleme bulunmadığı için işlemlerin olduğu döneme göre hukuka uygun kabul etmiştir. Burada önemli olan konu ise eylem planları kapsamında yapılan değişikliklerin karar aşamasında dikkate alınması gerekçede belirtilmesidir. Şöyle ki bu durum; değişikliğin yapıldığı tarihten sonra ortaya çıkan uyuşmazlıklarda eylem planlarına göre revize edilen kanunların kararları etkileyeceği ve Türk vergi yargısı üzerinde eylem planlarının etkisi olduğunun göstergesidir.

6.2.3.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme

İncelenen mahkeme kararlarıyla ilgili hukukumuzda bulunan ilgili maddeler şu şekilde sıralanabilir:

5520 sayılı KVK'nun "*13. maddesinin 1. fıkrasında, kurumların **ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine** aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemlerin ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir*". Kanun koyucu KVK md. 13 ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olan transfer fiyatlandırmasını, örtülü kazanç dağıtılmasının karinesi olarak kabul etmiştir (Soydan, 2009:62). Kanun maddesinde yer alan "dağıtılmış sayılacağı" ifadesi, kurumların olağan kar dağıtımı işlemleri dışındaki bir durumu işaret etmektedir ve kanun maddesi bunu yaparken kurumlar vergisine konu olan karın aşındırılmasını engellemeyi amaçlamaktadır. Aslında transfer fiyatlandırması yasal yolla, "örtülü" kar dağıtımı

arasındaki vergi yükü farklılığını engellemek amacıyla düzenlenmiştir (Kaplan Dönmez, 2020, s. 10).

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı bir "*vergi güvenlik müessesesi*" olarak görülmektedir (Şakar, 2008, s. 191; Gürgen, 2010, s. 34; Öcal, 2015, s. 21; Kara & Can, 2017, s. 17). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı özel hukukta yer alan kanuna karşı hile kavramının, vergi hukukunda karşılığı olan peçeleme[40] kavramının özel bir uygulaması olarak da değerlendirilmektedir (Gürgen, 2010, s. 34). Bu işlemde, vergilendirilmesi istenen iktisadi sonuç, farklı bir hukuksal görüş yoluyla vergi dışı bırakılmak istenmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi görünürdeki sözleşme yerine kurumların gerçek ekonomik durumunu göz önüne almaktadır (Pehlivan ve Gökbunar, 2010:102). Şirketlerin belirlediği yapay fiyatlar yerine vergi idaresince emsal fiyatlar dikkate alınarak vergi tarh edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin 1. fıkrasında; "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü yer almaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, vergi matrahını aşındırmak amacıyla oluşturulan yapay fiyatlandırma yerine gerçek duruma uyan sözleşme esas alınmaktadır (Bilici, 2017, s. 199).

Dava özetinde bahsi geçen ***ilişkili kişi*** kavramına göre;

"5520 sayılı KVK'nun 13. maddesinin 2. fıkrasında bahsi geçen İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı

[40] Vergi yükümlüleri ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacıyla yaptıkları işlemlere-sözleşmelere peçeleme işlemi veya sözleşmesi denir.
"*Peçeleme, vergi yasasının dolanılması, verginin dolanılması vergi hukukunda aynı anlamı karşılayan terimlerdir. Verginin dolanılması, vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki gri alanda yer alır*". (Başaran Yavaşlar & Kahraman, Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji, 2018, 203.)

sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır" tanımlaması yapılmıştır. 6728/59 sayılı kanunla[41] yapılan düzenlemede "İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu 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. Bakanlar Kurulu yeni sistemde Cumhurbaşkanı ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir" şeklinde ekleme yapılmıştır. Kanuna bu eklemeler OECD raporları ve rehberleri baz alınarak yapılmıştır.

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından" bahsedebilmek için ilk olarak transfer fiyatlandırmasına konu olan mal ve hizmet alım satım işlerinin ilişkili kişiler arasında yapılmış olması şarttır. Bu madde kapsamında "kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alıp verme, ikramiye ve benzeri ödemeler transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul" edilecek ve buna göre işlenecektir (Bıyık & Kıratlı, 2010, s. 887). Yasa hükmünde ilişkili kişi kavramına çok geniş yer verilmiştir. Ancak transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olumsuz yorum yapabilmek için işlemin sadece ilişkili kişiler arasında yapılmış olması yeterli değildir, işlemin emsallere uygunluk ilkesine de uygun sağlamaması

[41]15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 9/8/2016- 29796.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6728.pdf adresinden alındı.

gerekmektedir (Çakmak, 2007, s. 57). KVK'nda ilişkili kişi tanımı sadece transfer fiyatlandırması kuralları açısından değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal yaşamın gerçekleri açısından da önem arz etmektedir. Düzenleme, vergi hukukundaki çoğu olayda, ekonomik ve sosyal yaşamın gerçeklerine uygun biçimde, çıkar birlikteliği içindeki kişilerin kimler olabileceğine ilişkin bir karine sunmaktadır (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 547).

Serbest Bölgelerle ilgili olarak:

"3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun[42] 1'inci maddesinde", "*Bu Kanun, Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacım ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış ticaret ve finansman imkânlarından daha fazla yararlanmak üzere, serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgedeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar*" düzenlemesine yer verilmiş, 6. maddesinin uyuşmazlık dönemi için uygulanacak halinde, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde, bu kazanç ve iratların gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir.

Ayrıca KVK m.13/2'nci maddesine göre, "*Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır*" ibaresi yer almaktadır. Serbest bölge ile Türkiye'deki şirket arasında yukarıdaki tanıma uyan bir ilişki tespit edildiğinde örtülü kazanç dağıtımı yönünden değerlendirmelerde bulunulabilecektir (Kırıktaş, 2005, s. 122). Bu kişilerin, yurt içinde, yurt dışında ya da serbest bölgede olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu sebepten ötürü, Türkiye'de bulunan ya da mevzuat açısından Türkiye sınırları içinde olduğu kabul edilen bir kurumun serbest

[42] 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (RG. 15/6/1985- 18785.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3218.pdf adresinden alındı.

bölgede bulunan ilişkili kişi ile olan işlemleri transfer fiyatlandırması kurallarına tabi olacağı belirtilmektedir (Biçer, 2008, s. 129-130). Transfer fiyatı tespitinde kullanılan emsallere uygunluk ilkesi; maliyenin serbest bölgelerde başlattığı incelemelerin ve matrah farklarının çoğunluğuna temel teşkil etmektedir. "Türkiye' deki bir şirketin serbest bölgedeki ilişkili şirkete mal satması ya da tam tersi serbest bölge şirketinin yurt dışından mal getirerek Türkiye'deki şirkete satması örtülü kazanç olarak değerlendirilerek matrah farklarına konu olmuştur. Söz konusu işlemlerde transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmek için, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek ya da düşük fiyat veyahut bedelsiz satış işleminin olması gerekmektedir". Bu sebeple "emsal" in iyi tespitine özen gösterilmesi gerekmektedir (Kızılot, 2007, s. 20).

6.2.3.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan *"herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür"* düzenlemesiyle mali güç ilkesi genel planda kanun önünde eşitlik, özel planda ise maddi hukuki eşitlik kavramı altında incelenmesi sonucunu doğurmaktadır. 1982 Anayasası'nın 10. maddesi "kanun önünde eşitlik ilkesi"ni düzenlemiştir (Öden, 2003, s. 127-129). Buna göre, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*" (AY. m.10/1). Düzenlemede yer alan "herkes" kelimesi aynı gelir, servet ve subjektif şartlar açısından aynı durumda yer alanları kastetmektedir. Yatay adalet ve dikey adalet açısından aynı çıkarım yapılabilir (Öncel, vd., 2018, s. 43).

Yine düzenlemede yer alan "mali güç" kavramı vergi ödeyebilme gücüdür ve gelir, varlık, zenginleşme, harcama gibi çeşitli olgulara dayanılarak ölçülür (Kaneti vd, 2019, s. 51). "Mali güç", "yasama organının vergilendirme yetkisini, kişilerin iktisadi ve kişisel durumlarını göz önünde bulundurarak kullanmasıdır şeklinde tanımlanabilmektedir (Öncel vd., 2006, s. 52; Yiğit, 2008, s. 93). Bu tanım, Anayasa Mahkemesi tarafından da benimsenmiş ve kavram "… verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması" olarak ifade edilmiştir. "Mali güce göre vergilendirme yapma, yasama organına yönelik bir ödevdir ve yasama organın takdir yetkisini sınırlandırmaktadır". Bu ödev yasama organına vergilendirme yetkisini kullandığı sırada yükümlülerle ilgili iktisadi

nicelik/büyüklüklere göre sınıflandırma yapma görevi yüklemektedir (Saban, 2006, s. 56). Dolayısıyla, vergilendirmede hukuksal durumdaki farklılık mali güçle/iktisadi büyüklükle ölçülmektedir (Soydan, 1998, s. 104). Vergilendirme yetkisi kullanılırken iktisadi nicelik/büyüklük esaslı farklılaştırma yapma ödevi, mali güç ilkesinin genel planda kanun önünde eşitlik, özel planda ise maddi hukuki eşitlik kavramı altında incelenmesi sonucunu doğurmaktadır (Canyaş & Seçilmiş, 2013, s. 3-4). Maddi hukuki eşitlik kavramıyla aynı durumda bulunanlara haklar, ödevler, yetki, sorumluluklarda eşit muamele edilmesidir. Bu durum yasama organına aynı ya da benzer durumda olanlara eşit davranma, farklı durumda olanlara ise eşitsiz davranma yetkisini vermektedir (Öden, 2003, s. 186; Özbudun, 2005, s. 137). Eşitlik ilkesi, Anayasada açıkça sayılan nedenlerle ayrımcılığı yasaklayan, yasama organını bağlayan, vergi ödevinde eşitliğin sağlanmasını gerektiren, bir anayasa ilkesi olarak değerlendirilmektedir (Ateş, 2006, s. 102).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç düzenlemesinin eşitlik ilkesine uygun olup olmadığının tespiti öncelikle, mali gücü, yani kurum kazancı eşit olan kurumların aynı düzenlemeye tabi tutulup tutulmadığının değerlendirilmesini gerektirmektedir. Transfer fiyatlandırması düzenlemeleriyle vergilendirilmesi öngörülen kurumlar, ilişkili kişiler ile işlem yapan kurumlardır. Dolayısıyla düzenleme doğal olarak, bağımsız kişilerle işlem yapan kurumlar ile ilişkili kişilerle işlem yapan kurumların eşitlik ilkesi temelinde iki özne olarak karşılaştırılabilir durumda olmadıklarını kabul etmektedir. Zaten transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı düzenlemesinin temel amacı, bağımsız işletmeler arasında yapılan karşılaştırılabilir işlemler neticesinde elde edilen geliri emsal alarak, ilişkili kişi işlemlerinde elde edilen geliri yani mali gücü kavramaktır. Transfer fiyatlandırması uygulamasında mali güç varsayımsal olarak kavranmaktadır (Akkaya, 2013, s. 36).

Transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç dağıtımı peçeleme konusu kapsamında değerlendirildiğinde mali güç ve eşitlik ilkesi için tehdit unsuru oluşturmaktadır. Matrahın aşındırılması, ödenmesi gereken verginin ödenmemesi, diğer aynı durumdaki şirketlere göre değerlendirildiğinde adaletsiz bir zemin oluşturmaktadır.

Peçeleme işlemleri vergide eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri bakımından tehdit oluşturmaktadır. Peçeleme işlemlerine karşı vergi hukukunda önlemlerin alınmaması bu işlemleri gerçekleştirenlerin, gerçekte mali güçleri olmasına rağmen, vergilendirilmemeleri ve dolayısıyla aynı mali güce sahip kişilerin farklı vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Mükelleflerin ilişkili kişilerle emsale aykırı işlem yapmaları -transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin yokluğunda- vergiyi dolanma/peçeleme niteliğindeki davranış biçimleri olarak tanımlanır ve dolayısıyla transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemelerin kabul edilmesi ve uygulanması, aynı mali güce sahip olan kurumların eşit vergi yüküne katlanmalarını sağlar. "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç" aktarımı müessesi ve özellikle "emsallere uygunluk ilkesi" vergide eşitlik ilkesini sağlamak amacıyla Türk Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir (Çamurcu, 2017, s. 126).

6.2.3.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme

Dünya ticaretinin yaklaşık %60'nı gerçekleştiren ÇUŞ'lar bu ticaret hacminin yaklaşık yarısını ilişkili kuruluşlarıyla yapmaktadırlar. Bu ilişkilerinde vergi sonrasını karlarını maksimize edebilmek için transfer fiyatlandırması uygulamalarından yararlanarak ülkeleri vergi kaybına uğratmaktadırlar. Bu kapsamda OECD BEPS ile ÇUŞ'ların agresif vergi planlaması yaparak neden oldukları vergi kayıplarının önlenmesi amaçlanmaktadır. "Eylem Planı'nın genel amacını, ekonomik faaliyet hangi ülkede yapılmışsa ve değer nerde üretilmişse o ülke tarafından vergilendirme hakkının kullanılmasını sağlamak" olarak özetlemek mümkündür (Kara & Öz, 2016:174). BEPS eylem planlarıyla matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması konusunda yapılması gereken faaliyetler belirlenmiş ve bu eylemlerin temelini transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler ve belgelendirme yükümlülüğü oluşturmuştur. Transfer fiyatlandırması, OECD BEPS eylem planlarının üç ana başlığından biri olan "*Vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlikle desteklenen şeffaflığın sağlanması"* kapsamında alınan aksiyonlardan biridir. (OECD, 2013, s. 13-14). BEPS eylem planında 7. 8. 9. 10. eylemler transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Eylem 7 kapsamında önem arz eden konu, transfer fiyatlandırması ve emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanmasıdır. Eylem 8-9-10 planlarının amacı transfer fiyatlandırması sonuçlarının oluşturulan değer ile

uyumlu olmasını sağlamak, emsallere uygunluk ilkesine ilişkin rehberliği geliştirerek, sonuçları belirleyenin yapay gerçeklerden ziyade ekonomik gerçekler olmasını sağlamaktadır. 8. Eylem Planı; Gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında hareketiyle ortaya çıkan BEPS'yi önlemek için kuralları belirlemektedir. 9. Eylem Planı: Riskleri grup üyeleri arasında transfer ederek veya grup üyelerine aşırı sermaye tahsis ederek BEPS oluşumunu önlemek için kurallar geliştirmektedir. Eylem 10: Taraflar arasında nadiren gerçekleşecek işlemlerde bulunulduğunda BEPS'i önlemek için kurallar geliştirilmektedir.

Transfer fiyatlandırması kuralları, çok uluslu bir şirketin kazandığı gelirin, şirketin iş yaptığı ülkeler arasında dağıtılmasına hizmet etmektedir. Çok uluslu şirketler, geliri bu geliri üreten ekonomik faaliyetlerden ayırmak ve düşük vergili ortamlara kaydırmak için bu kuralları kullanarak yanlış uygulamalar yoluna gitmektedirler. Bu durum genellikle, maddi olmayan duran varlıkların ve diğer mobil varlıkların tam değerinden daha düşük bir şekilde transfer edilmesinden, düşük vergilendirilmiş grup şirketlerinin aşırı sermayelendirmesinden ve ilişkisiz taraflar arasında gerçekleşmesi muhtemel olmayan işlemlerde düşük vergili ortamlara sözleşmeye dayalı risk tahsisinden kaynaklanmaktadır. Transfer fiyatlandırması ile baz alan çalışmalarda formül tabanlı sistemler de dahil olmak üzere alternatif gelir dağıtım sistemleri önerilmektedir. Bu öneriler için tüm ülkelerde değişikliğe gidilmesi, uygulama zorlukları ve mevcut sistemin değiştirilmesi yerine en iyi yol olarak özellikle “gayri maddi duran varlıklar, risk ve aşırı değerlemeyle ilgili olarak mevcut sistemin eksikliklerinin ele alınması ve bununla beraber, gayri maddi varlıklar, risk ve aşırı değerlemeye ilişkin bu eksiklikler emsallere uygunluk ilkesi” ile ilgili olan önlemler gerektirmektedir (OECD, 2015, s. 19-20). Bu gelir dağıtım sistemleri kapsamında 2016 tarihinde BEPS eylem planlarının parçası ve devamı kapsamında yapılan çalışmalarla iki taslak metin hazırlanmıştır. Birinci taslak iş yeri oluşumundan yapay yollarla kaçınmanın önlenmesi ismiyle BEPS’in 7 numaralı eylem maddesi kapsamında hazırlanmıştır. İkinci taslak ise, transfer fiyatlandırması kapsamında gayri maddi varlıklar, risk ve aşırı değerlemeyle ilgili BEPS 8-10 numaralı eylemleri kapsamında transfer fiyatlandırması yöntemlerine atıf yapmaktadır. Bu eylem planlarının amacı işlemsel kâr bölüşüm yöntemini, global değer zinciri

bağlamında açıklığa kavuşturmak ve yöntemin uygulanabilirliğini güçlendirmektir. (Demirci, 2016, s. 181).

Matrah aşındırmasına dahil olan işlemler için kazançları farklı ülkelere tahsis etmek, bir şirketin iştirakleri arasında vuku bulan tüm finansal işlemlerin fiyatlandırılması yoluyla yapılmaktadır (Miller & Pope, 2016, s. 174).

Örnek davalarda KVK maddelerine dayanılarak kararlar verilmiştir. Kararlar OECD eylem planları ve yayınlanan rehberlere göre uygunluk göstermektedir. Örneğin; KVK'nın 12 ve 13. maddelerinde örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırma düzenlemeleri yer almaktadır. Hükümde ayrıca "ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ile karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işlemsel kar yöntemleri ve diğer yöntemlere" yer verilmiş ve "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Yine KVK'nın 13. Maddesinde işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemine yer verilmesinin temel nedeni kanun maddesinin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde 2010 yılında yapılan değişiklikler ile uyumlu hale getirilmesini sağlamaktır." Bu kapsamda "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" ile transfer fiyatlandırması mevzuatında belgelendirme düzeninde birtakım değişiklikler yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konulu davaların değerlendirilmesi aşağıda tablo 6.4'de düzenlenmiştir.

Tablo 6.4: Örtülü Kazanç Dağıtımı Konulu Davaların Değerlendirilmesi

İncelenen Vergi Davalarının Değerlendirilmesi			
Genel Değerlendirme	**Türk Hukuku Açısından Değerlendirme**	**Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme**	**OECD Açısından Değerlendirme**
• Vergi Mahkemesinin genel eğilimi kullandırılan faizsiz paraları örtülü kazanç olarak değerlendirilmesi yönündedir. • Danıştay bazı örneklerde örtülü kazanç olarak değerlendirirken bazı örneklerde örtülü kazanç değildir şeklinde karar beyan etmiştir. Aynı konuyla ilgili verilen kararlar birbiriyle çelişmiştir. Davalarda karşı oy kullanılmış ve savcılar Danıştay kararına katılmadıklarını beyan etmişlerdir. • Konu ticari icaplara göre değerlendirilmiştir. • Serbest Bölgede emsaline göre düşük bedelle mal alış satımı ile ilgili davalarda vergi inceleme raporlarındaki ortak görüş örtülü kazanç olduğu yönündedir. • Danıştay konuyu ihracat yapacak şirket açısından değerlendirmiş ve maliyetlerin eklenmediğini belirterek şirketi haklı bulmuştur. • Bu davalarda karşı oylar bağlantılı/ilgili kurum-emsale göre bariz düşüklük kuralları sağlandığından örtülü kazanç olduğu yönündedir.	• KVK'nun 13/1 fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesi… • KVK'nun 13/2. fıkrasında bahsi geçen İlişkili kişi... • "Vergi güvenlik müessesesi" olarak örtülü kazanç ve peçeleme konularında değerlendirilmeler yapılmıştır.	• TFYÖKD Anayasanın 73.md işlenen mali güç* ilkesi eşitlik ilkesiyle beraber yorumlanmaktadır. Herkes aynı gelir ve servet durumunu ifade etmektedir. • Yatay/Dikey eşitlik* • Peçeleme/Mali güç/Eşitlik • TFYÖKD müessesi ve "emsallere uygunluk ilkesi" vergide eşitlik ilkesini sağlamak amacıyla KVK'nda düzenlenmiştir.	ÇUŞ'lar ticaret hacminin yarısını ilişkili kişilerle ve Transfer Fiyatlandırması yoluyla yapmaktadır. OECD BEPS ile vergi kayıplarının önlenmesi amaçlanmaktadır. "Eylem Planı'nın amacını, ekonomik faaliyet hangi ülkede yapılmışsa ve değer nerde üretilmişse o ülke tarafından vergilendirme hakkının kullanılmasını sağlamaktır" Transfer Fiyatlandırması "Vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlikle desteklenen şeffaflığın sağlanması" ana başlığından biridir. 7. 8. 9. 10. eylemler Transfer Fiyatlandırması düzenlemeleri içermektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konulu davaların değerlendirilmesi yapılırken öncelikle davaların genel sonuçları özetlenmiştir. Birbirine zıt kararlar ve karşı oylar belirtilmiştir. Ardından Türk hukuku

açısından, anayasal ilkeler açısından ve son olarak konunun OECD eylem planları kapsamında şeffaflıkla ilişkisi verilmiştir.

6.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıyla İlgili Vergi Davalarının İncelenmesi

Elektronik hukuk bankası Legal Bank aracılığıyla içtihatlar arasında yapılan "Çifte vergilendirmeyi önleme" başlığında bulunan Danıştay 3., 4., 7., 9. dairenin verdiği 350 karar incelenmiştir. İncelenen kararlar tablo 6.5'de sunulmuştur.

Tablo 6.5: ÇVÖA ile İlgili Davalar

Konu	Dava Sayısı	Gelirin Türkiye'de elde edildiği kabul edilerek vergilendirilmesi yönündeki karar sayısı	Gelirin yurtdışında elde edildiği kabul edilerek vergi dışı bırakılması yönündeki karar sayısı	Aynı firmanın farklı vergi dönemlerindeki dava sayısı	Karşı oylar	Karşı Oyların odak noktası
ÇVÖA	320	110	77	133	70	Uçakların kiralanmasının Gayrimaddi hak bedeli olarak

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

ÇVÖA ile ilgili 320 dava incelenmiştir. Gelirin Türkiye'de elde edildiği kabul edilerek vergilendirilmesi yönündeki karar sayısı 110, gelirin yurtdışında elde edildiği kabul edilerek vergi dışı bırakılması yönündeki karar sayısı 77'dir. Aynı firmanın farklı vergi dönemlerindeki dava sayısı 133'tür. Davaların odak noktasının gayrrimaddi hak bedeli ya da ticari kazanç olarak değerlendirilme konusunda olduğu görülmüştür. Karşı oy sayısı 70'tir. Karşı oyların odak noktası uçakların kiralanmasının gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilip TR'de vergilendirilmesi yönündedir. Bu itirazlarının gerekçesi olarak ise ÇVÖA OECD Model Antlaşması temel alındığı, Türkiye'nin Model Anlaşmanın 12'nci maddesine; "sınai, ticari ve bilimsel teçhizat kiralanmasından elde edilen gelirler üzerinden kaynakta vergileme hakkını saklı tutarak" çekince koyduğu ve anlaşmaların "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesi, söz konusu teçhizatın kiralanmasından elde edilen gelirleri de içerecek şekilde düzenlendiği şeklindedir.

İncelenen içtihatların OECD BEPS raporlarında da sıklıkla geçen ve şeffaflıkla ilişkilendirilen dar mükellef kurumlar, mukim şirket, daimî işyeri kapsamı ve gayri maddi hak bedellerinin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında değerlendirildiği görülmüştür. Bu sebeple bu konuların her biriyle ilgili örnek davalar olmasına dikkat edilerek 7 örnek vergi davası seçilmiş ve değerlendirilmiştir. Öncelikle davalardaki ortak noktalar, aynı yönde karara bağlanan davaların gerekçeleri, Danıştay üyelerinin karşıt oyları ve bu karşıt oyların gerekçeleri değerlendirilmiştir. Sonrasında davaların dayandığı kanun metinleri bir araya getirilerek konu Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve vergi şeffaflığı kapsamında OECD BEPS raporlarında geçen uluslararası vergi sorunları kapsamında değerlendirilmiştir.

6.3.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıyla İlgili Örnek Davalar

Bu başlık altında ÇVÖA ile ilgili Danıştay'ın karara bağladığı vergi davaları özetlenecektir.

6.3.1.1. Dar Mükellef Kurumun Gelirin Ticari Kazanç Sayılması

Örnek Dava 1: Danıştay üçüncü daire E. 2011/5091 K. 2013/4519 T. 4.11.2013[43]

[43] **3., D., E. 2011/5091 K. 2013/4519 T. 4.11.2013**

Danıştay Kararı: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü uyarınca temyizen incelenen dosyalarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay'ın kararına bağlı olup, temyiz isteminde bulunan davacının duruşma talebinin yerine getirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna varıldığından dosya incelenerek işin gereği görüşülüp düşünüldü

Yurt dışından kiralanan uçaklar için yapılan kira ödemelerinin, geliri elde eden dar mükellef kurumlar açısından ticari kazanç hükmünde olduğu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca vergilendirilemeyeceği ihtirazi kaydıyla verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden kurum (stopaj) vergisine karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında 28.03.1996 tarihinde imzalanan ve 31.12.1997 tarih ve 23217 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının; "Ticari Kazançlar" başlıklı 7'nci maddesinde, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirileceği, "Gemicilik ve Hava Taşımacılığı" başlıklı 8'inci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında, bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazancın, sadece bu Devlette vergilendirilebileceği, bu maddenin amaçları bakımından, gemi veya uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen kazançların, arızi olarak elde edilmiş olması şartıyla, gemi veya uçakların kiralanmasından elde edilen kazançları da kapsayacağı, "Gayrimaddi Hak

Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinin 1, 2 ve 3'üncü fıkralarında ise, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedellerinin, bu diğer Devlette vergilendirilebileceği, bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedellerinin, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebileceği ancak, gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak verginin, 3'üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının %10'unu ve 3'üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının %5'ini aşmayacağı, bu maddede kullanılan gayrimaddi hak bedelleri teriminin sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reprodüksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu taktirde) ile sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsayacağı hüküm altına alınmış, Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı arasında 19.02.1986 tarihinde imzalanan ve 19.10.1988 tarih ve 19964 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında da aynı düzenlemelere yer verilmiş ancak, gayrimaddi hak bedeli üzerinden yapılacak vergilendirmenin %10 oranını aşamayacağı kurala bağlanmıştır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının "Gemicilik ve Hava Taşımacılığı" na ilişkin hükümlerinde, bir Akit Devlet teşebbüsünün gemi veya uçakların kiralanmasından elde ettiği arızi nitelikteki kazançlarının, teşebbüsün, uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazancıyla birlikte vergilendirileceği öngörüldüğünden, davacı şirketin finansal kiralama yoluyla uçaklarını kiraladığı şirketlerin elde ettiği gelirin, uluslararası hava taşımacılığından elde edilen kazanç mahiyetinde olmadığı açıktır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri ve Büyük Britanya arasında imzalanan antlaşmaların "Ticari Kazançlar" başlıklı 7'nci maddesinde; elde edilen ticari kazancın, başka maddelerde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına alması halinde, o maddelerin hükümlerinin bu madde hükümlerinden etkilenmeyeceği düzenlemesine yer verildiğinden, teşebbüslerin elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi konusunda, söz konusu gelirin ilgili olduğu hükümlerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Davacı şirketin faaliyetinde kullanmak üzere kiraladığı uçaklara ilişkin yurt dışında yerleşik kiralama şirketlerine yaptığı ödemelerin vergi kanunları yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen ve bir örneği Dairemizin E:2011/3739 sayılı dava dosyasında bulunan 24.10.2008 tarih ve CIV-01/16-16 sayılı vergi tekniği raporunda; Türkiye Cumhuriyeti'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, OECD Model Antlaşmasının temel alındığı, Türkiye de dahil olmak üzere OECD üyesi ülkelerin ve hatta müzakerelere gözlemci sıfatıyla katılan üye olmayan ülkelerin de altına imza attığı OECD Model Antlaşması Yorum Notlarının, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanmasında temel ve öncelikli referans olduğu, OECD Model Anlaşmasının royalti ödemelerini düzenleyen 12'nci maddesinin yorum notlarında sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kiralanması karşılığında elde edilen bedeller royalti olarak düzenlenmişken 1992 tarihinde yapılan değişiklikle bu tür teçhizatın kiralanmasından elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak nitelendirildiği ancak, bu değişikliğe paralel olarak Türkiye'nin Model Anlaşmanın 7'nci maddesinde sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kiralanmasından elde edilen gelirleri kaynakta vergileme hakkını saklı tuttuğunu belirten çekinceyi koyduğu, 1995 yılında Yorum Notlarının yeniden düzenlenmesi sırasında söz konusu çekincenin 12'nci maddeye aktarıldığı, Türkiye'nin Model Anlaşmaya koyduğu bu çekinceyle, Model Anlaşmada ticari kazanç kapsamına alınan sınai, ticari ve bilimsel teçhizat kiralanmasından elde edilen gelirleri kaynak ülke sıfatıyla vergilendirmeye devam edeceğini ifade ettiği, bu çekincenin Türkiye'nin imzaladığı ikili vergi anlaşmalarının çoğunluğunda yer aldığı ve anlaşmaların "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinin söz konusu teçhizatın kiralanmasından elde edilen gelirleri de içerecek şekilde düzenlendiği, anlaşmada geçen sınai, ticari ve bilimsel teçhizat kavramının uçakları da kapsadığı, Model Anlaşmanın 12'nci maddesinde değişiklik

Davanın konusu yurt dışından kiralanan uçaklar için yapılan ödemelerin mükellef kurum açısından ticari kazanç olarak sayıldığı ve ÇVÖA uyarınca vergilendirilemeyeceği ihtirazi kaydıyla düzenlenen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiye karşı açılan davayla ilgilidir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Antalya 2. Vergi Mahkemesi uçakların kiralamasından elde edilen kazançları ÇVÖA kapsamına alınmayıp, yurt dışında yerleşik şirketlerin uçak kiralama faaliyetini devamlı yaptığı konusunda bir ihtilaf bulunmadığı, dolaysıyla, elde edilen kazançların ÇVÖA kapsamına girmediği için yapılan tahakkukta yasaya aykırılık olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Danıştay ise kararında,

TC'nin imzaladığı ÇVÖA'nda OECD Model Antlaşmasının temel alındığı, Model Anlaşmasının "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinde belirtilen sınai, ticari ve bilimsel teçhizat kavramının uçakları da içine aldığı,

---

yapılmasına ilişkin olarak hazırlanan 13.09.1983 tarihli OECD Raporunun beşinci paragrafında konunun ekonomik boyutu anlatılırken ileri teknoloji ürünü teçhizat; üretici ve müşterilerinin bu ürünleri almak ya da satmaktansa kiralamayı tercih ettikleri tespitine de yer verildiği, ileri teknoloji ürünü ticari teçhizat olarak davacı şirketin finansal kiralama yolu ile kiraladığı uçaklar için yaptığı ödemelerin, antlaşmaların 12'nci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği hususu açıkça ortaya konulmuş olup rapordaki bu tespitler dikkate alındığında yurt dışında yerleşik şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri uçak kiralama gelirinin anlaşmaların 12'nci maddesi kapsamında Türkiye'de de vergilendirileceği sonucuna varılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, dar mükellef olan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği kurala bağlanmış, maddenin 3'üncü fıkrasının (ç) bendinde, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar sayılarak, 4'üncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında ilgili hükümlerine atıf yapılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde, motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. 5520 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinde ise, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağının kurala bağlanması ve bu kazanç ve iratlar arasında gayrimenkul sermaye iratlarına da yer verilmiş olması karşısında, davacı şirketin finansal kiralama yolu ile kiraladığı uçaklar için ödediği kira bedelleri üzerinden yapılan tahakkuka karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (3) sayılı Tarife uyarınca 50,45 TL maktu harç alınmasına, 04.11.2013 gününde oybirliğiyle karar verildi.

şirketin kiraladığı uçaklar için yapılan ödemelerin, yurt dışında yerleşik şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri kiralama gelirinin Türkiye'de de vergilendirileceği sonucuna varıldığı ifade edilmiştir.

Ayrıca KVK md. 3/2, dar mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlarının vergilendirileceği kurala bağlanmış, GVK'nun 70'inci md., motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanmasından elde edilen iratların GMSİ olarak tanımlandığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla şirketin kiralama yolu ile kiraladığı uçaklar için ödediği kira bedelleri sebebiyle yapılan tahakkuka karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmediği ifade edilmiş ve temyiz istemi reddedilmiştir.

6.3.1.2. Mukim Şirketin Vergilendirilmesi

Örnek Dava 2: Danıştay üçüncü daire E. 2005/3264 K. 2006/2899 T. 14.11.2006[44]

[44] **D., 3., E. 2005/3264 K. 2006/2899 T. 14.11.2006**

Danıştay Kararı: Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar, Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilirler. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 4842 sayılı Kanunla değişen 4'üncü bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların beyan ettiği kazancın kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan kısmı menkul sermaye iradı sayılmış ve aynı Kanunun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendinin b-iii alt bendi uyarınca sözü edilen menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden tevkifat yapılması öngörülmüştür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin yukarıda sözü edilen bendi uyarınca yapılacak vergilendirme, Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının bir bölümünü oluşturan Protokolün 3'üncü maddesi ile güvence altına alınmıştır.

Anlaşmanın "Temettüler" başlıklı 10'uncu maddesinin 5'inci bendinde, bir akit devlet mukimi olan ve diğer akit devletten kazanç elde eden bir şirketin dağıtılmamış kazançları üzerinden ve temettülerin diğer akit devletin mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde ediliş olayı ile bu diğer akit devlette bulunan bir iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halleri hariç olmak üzere bu şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden diğer akit devletin vergi alamayacağı hükme bağlanmış ise de, Protokolün 3'üncü maddesinde; Anlaşmanın 10'uncu maddesinin 5'inci fıkra hükümlerinin 7'nci maddeye göre vergilendirildikten sonra kalan kazancını vergilendirme hakkını etkilemeyeceği, ancak bu şekilde alınan verginin Anlaşmanın 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen oranı aşmayacağı kurala bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, başka bir devlette mukim bir şirket, Türkiye'de sahip olduğu iş yeri aracılığıyla elde ettiği ticari kazanç üzerinden Anlaşmanın 7'nci maddesi uyarınca ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirildikten sonra kalan kısım üzerinden Anlaşmanın 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen %10 oranını aşmayacak şekilde Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Kanuni ve iş merkezi Çin'de bulunan, yüklendiği ve 2.5.2002 tarihinde başladığı Karadan Yeni Servis Kuyusu Tesisi işini 26.11.2004 tarihinde tamamlayan, bu ticari faaliyetini, Anlaşmanın 5'inci maddesinin 3'üncü bendi uyarınca iş yeri sayılan Türkiye'de on iki ayı aşan süre devam

Davanın konusu, Çin'de bulunan şirketin Türkiye'deki iş yerinden elde ettiği ticari kazancı nedeniyle GVK'nin 75/2'nın 4.bendinde yer alan MSİ üzerinden vergilendirilmesi, aynı yasanın 94. maddesinin 6. bendi gereği olduğu gibi T.C. ile Çin Halk Cumhuriyeti arasında gelir üzerinden alınan vergilerde ÇVÖA ve vergi kaçakçılığına engel olma anlaşmasının da bu vergilendirmeye engel teşkil etmediğiyle ilgilidir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Zonguldak Vergi Mahkemesi kararında; T.C. ile Çin Halk Cumhuriyeti arasında yapılan ÇVÖA ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nda Türkiye'nin, Çin mukimi şirketin dağıtılmamış kazançları üzerinden vergi alamayacağı ve kazancın Türkiye'de elde edilmemesinin kuralı değiştirmeyeceği belirtildiğinden davacı şirket adına yapılan tahakkuk hukuka uygun görülmemiş tahakkuk kaldırılmış ve tahsil edilen verginin ret ve iadesine karar vermiştir.

Danıştay ise kararında,

GVK'nin 75'inci maddesinde dar mükellef kurumların beyan ettiği kazancın kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan kısmı MSİ sayılmış ve MSİ'nın ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden kesinti yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde yapılacak vergilendirmenin, T.C. ile Çin arasındaki anlaşmaya göre vergilendirme hakkını etkilemeyeceği, ancak bu şekilde alınan verginin %10 oranını aşmayacağı kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla mukim şirket Türkiye'de elde

---

eden bir inşaat şantiyesi aracılığıyla gerçekleştirdiği ve bu iş yerinden elde ettiği miktarla sınırlı olarak 3.12.2004 tarihinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden Anlaşmanın 7'nci maddesi uyarınca vergilendirildiği tartışmasız olan davacı şirketin Kasım 2004 dönemine ilişkin ihtirazi kayıtla verdiği muhtasar beyanname ile beyan edilen kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendi gereği olup, yukarıdaki değerlendirmeler karşısında Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti arasında yapılan Anlaşmanın da bu vergilendirmeye engel oluşturmadığı açıktır. Kaldı ki, beyan edilen matraha uygulanan oran yönünden de Anlaşmaya aykırılık bulunmamaktadır.
Protokolün 3'üncü maddesindeki açık nitelemeye karşın vergi mahkemesince Anlaşmanın 10'uncu maddesinin 5'inci bendine dayanılarak tahakkukun kaldırılması ve tahsil edilen verginin ret ve iadesi yolunda karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.
Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Zonguldak Vergi Mahkemesinin 29.11.2005 gün ve E:2005/77, K:2005/420 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine 14.11.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.

ettiği kazanç üzerinden ana ülkede vergilendirildikten sonra kalan kısmında da %10 oranını aşmayacak şekilde Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Açıklanan nedenlerle Danıştay; temyiz isteminin kabulüne ve Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir.

Davada hakimler düşünce belirtmişler ve vergi tevkifatına tabi tutulmasında yasalara aykırılık bulunmadığını, Zonguldak Vergi Mahkemesinin davanın kabulü yolunda verdiği kararı hukuka uygunluk görmediklerini ifade etmişlerdir.

6.3.1.3. İş Yeri Tanımı Kapsamı

Örnek Dava 3: Danıştay dördüncü daire E. 2016/16413 K. 2021/297 T. 18.1.2021[45]

[45] **4., D., E. 2016/16413 K. 2021/297 T. 18.1.2021**

Danıştay Kararı: 24/01/2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilemeyi ve vergi kaçakçılığını önleme anlaşmasının "iş yerini" düzenleyen 5. maddesinin 1. fıkrasında; "iş yeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit yer anlamına geldiği, 2, 3 ve 4. fıkralarında "iş yeri" teriminin neleri kapsamına aldığı belirtildikten sonra bu bentten bağımsız olarak bir kişinin bir Akit devlette, diğer Akit devletin bir teşebbüsü adına hareket eden ve o teşebbüs adına sözleşme akdetmez yetkisine galip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa , bu kişinin faaliyetleri 4. fıkrada bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünden bu sabit yere iş yeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça bu teşebbüs , ilk bahsedilen Akit devlette söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla, bir iş yerine sahip kabul edileceği belirtilirken 7. fıkrasında; Bir akit devletin mukimi olan bir şirket, diğer akit devletin mukimi olan veya bu diğer devlette ticari faaliyette bulunan (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse bu şirketlerden herhangi biri diğeri için bir işyeri oluşturmayacağı belirtilmiş, Ticari Kazançlara ilişkin 7. maddesinin 1. fıkrasında; "Bir akit devlet teşebbüsüne ait kazanç söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça yalnızca bu akit devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa teşebbüsün kazançları bu diğer devlette yalnızca bu iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasında, Kanun'un 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar "dar mükellef" olarak addedilmiş ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır. 7. maddesinde de, her ne kadar doğrudan kontrol eden yabancı kavramı tanımlanmamış olsa da, "kontrol edilen yabancı kurum" farklı bir devletin vergi mükellefine ait ya da bunlar tarafından kontrol edilen kurumları yurtdışında bulunan bir kurumun "kontrol edilen yabancı kurum" olarak nitelendirilmesi için hem yurtdışı şirketinden ortakları ve hem de yurtdışı iştirak kazançları açısından belli belli şirketler sayılmış olup buna göre, kontrol edilen yabancı kurum farklı bir devletin vergi mükellefine ait ya da bunlarca kontrol edilen kurumları kontrol edilen yabancı kurum ise şirketin kurum kârının, dağıtılmamış olsa da ortakların makine aldığı ülkede, ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirileceği ifade olunmuştur.

Davanın konusu

Almanya merkezli şirketin Türkiye'de Devlet Demiryolları'na Almanya'dan getirilen iş makinesiyle hizmet verdiği, karşılığında alınan ödemelerin bir kısmının toplamının avukatlık hizmeti bedeli olduğu, kalan kısmın ise yapılan hizmet bedeli olduğu, söz konusu toplam tutar üzerinden gelir vergisi beyan edilerek ödendiği, söz konusu verginin bir kısmının anlaşma hükümlerine göre

---

Şu hâlde, Almanya ile yapılan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" çerçevesinde, Almanya ile Türkiye arasındaki vergilendirmeye yönelik yürütülen faaliyetlerin nerede vergilendirileceğinin tespiti için yukarıda sözü edilen anlaşmanın 5. maddesi ile "Ticari kazançlara ilişkin" 7. maddesi hükümlerinin yürürlükteki yine yukarıda bahsedilen cari mevzuat hükümleri ile birlikte değerlendirilmesi gerekir.

Buna göre, Anlaşmanın 5/3. Maddesinde "işyeri" teriminin neleri kapsayacağı açıklamasıyla, bir teşebbüsçe, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personeller vasıtasıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde (mevzuatımız gereği) 6 ayı aşan bir süre veya fazladan devam eden aynı yada, projeler yanında danışmanlık hizmetleri de dahil hizmet tedariklerinin varlığında 7/1. maddede ki "bir Akit (Almanya) Devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüsün diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştireceği ticari faaliyeti neticesi doğması durumunda, faaliyette bulunulan Devlette vergilendirileceği" hükmü uyarınca, davacı teşebbüsün kazançları bu diğer devlette (Türkiye'de) yalnızca bu işyerine (işyeri sayılan yere) atfedilen miktarla sınırlı olarak vergilendirilecektir.

Dosyanın incelenmesinden; Almanya merkezli … şirketinin Türkiye'de Devlet Demiryolları'na Almanya'dan getirilen iş makinasıyla 06/09/2011 tarihi ile 01/11/2011 tarihleri arasında yaklaşık 55 gün hizmet verdiği, karşılığında alınan ödemelerin toplamının 1.129.256,62 TL olduğu, bu tutarın 33.173,86 TL'lik kısmının avukatlık hizmeti bedeli olduğu, kalan kısmın ise yapılan hizmet bedeli olduğu, söz konusu toplam tutar üzerinden gelir (stopaj) vergisi beyan edilerek ödendiği, söz konusu verginin 224.090,88 TL'lik kısmının anlaşma hükümlerine göre istisna edildiğinden bahisle iadesi istemiyle yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddi üzerine davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda, ihtilafa konu yukarıda sözü edilen hizmetin Türkiye'de vergilendirilmesi için gerekli olan "işyeri" oluşturma ölçütünü koyan 5/3. madde gereği, Almanya mukimi şirketin, Türkiye şubesindeki personeli vasıtasıyla verdiği hizmetlerde, 6 aylık süre şartına bağlı olarak bir "iş yeri" oluşturmuş olduğu izahtan vareste olup, Almanya mukimi davacı şirketin Türkiye'de yürüttüğü hizmetler için (aksi iddia olunmadığından) herhangi bir 12 aylık dönemde 6 aylık süreyi aşan işletmesinden (işyerinden) elde edilen kazancı, Almanya'da değil, Anlaşmanın 7. maddesi uyarınca Türkiye'de vergilendirilmesinde Yasal aykırılık görülmediğinden, mahkeme kararının kabule ilişkin hüküm fıkrasında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; 1.Temyiz isteminin kabulüne, 2.Temyize konu … Vergi Mahkemesinin … tarih ve E:…, K:… sayılı kararının BOZULMASINA, 3.Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 4.2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 18/01/2021 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

Karşı Oy: Davalı idare tarafından, temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyorum.

istisna edildiğinden bahisle iadesi istemiyle yapılan şikâyet başvurusunun zımnen reddi üzerine dava açılmıştır.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Vergi Mahkemesinin verdiği kararda; davacı şirketin Almanya'da mukim şirketinin Türkiye şubesi olduğu, T.C. ile Almanya arasında gelir üzerinden alınan vergilerde ÇVÖA ve vergi kaçakçılığını önleme anlaşmasına göre işyeri tanımına şubenin de dahil edildiği ancak anlaşmanın 5. maddesine göre bir şirketin diğer bir şirketi kontrol etmesi ya da edilmesi durumunda şirketlerden birinin diğeri için bir işyeri oluşturmayacağı belirtildiğinden kontrol edilen şube üzerinden ticari faaliyette bulunulması durumunda faaliyetin ticari kazanç olarak değerlendirilemeyeceği, dolayısıyla dava konusu tahakkukun verilen hizmet karşılığında alınan tutara isabet eden kısmında hukuka uygunluk bulunmadığı, alınan avukatlık hizmetinin ise, bir şirket üzerinden alındığı, gerçek kişiden alınan hizmetler vergiden istisna edildiğinden, dava konusu işlemin avukatlık hizmetine isabet eden kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir.

Danıştay kararında;

5520 sayılı Kanun'da kanuni veya iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar "dar mükellef" olarak belirtilmiş ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır. 7. maddesinde de kontrol edilen yabancı kurum farklı bir devletin vergi mükellefine ait ya da bunlarca kontrol edilen kurumları kontrol edilen yabancı kurum ise şirketin kurum kârının, dağıtılmamış olsa da ortakların makine aldığı ülkede, ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirileceği ifade olunmuştur.

Anlaşmanın 5/3. Maddesinde "iş yeri" terimiyle bir teşebbüsçe çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personeller vasıtasıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ayı aşan bir süre varlığında 7/1. maddede ki Akit Devlet teşebbüsüne ait kazancın, diğer bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştireceği ticari faaliyeti sonucunda oluştuğunda, faaliyette bulunulan devlette vergilendirileceği hükmü olduğundan, davacı teşebbüsün kazançları bu diğer devlette (Türkiye'de) yalnızca bu işyerine (işyeri sayılan yere)

atfedilen miktarla sınırlı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla Almanya mukimi şirketin, Türkiye şubesindeki personeli vasıtasıyla verdiği hizmetlerde, 6 aylık süre şartına bağlı olarak bir "iş yeri" oluşturmuş olduğu görüldüğünden Almanya mukimi davacı şirketin Türkiye'de yürüttüğü hizmetler için, Almanya'da değil, Türkiye'de vergilendirilmesinde yasal aykırılık görülmediğinden, temyiz istemi kabul edilmiştir.

Davada tetkik hâkimi temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünmektedir. Aynı zamanda bir Danıştay hâkimi de karşıt oy kullanmış ve öne sürülen hususların temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığını ifade etmiştir.

6.3.1.4. Gayri Maddi Hak Bedelleri

Örnek Dava 4: Danıştay dördüncü daire E. 2010/2017 K. 2014/741 T. 12.2.2014[46]

---

[46] 4. D., E. 2010/2017 K. 2014/741 T. 12.2.2014

Danıştay Kararı: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde; dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı düzenlenmiş, ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinin 4 numaralı bendinde, bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri' teriminin, sınai, ticari bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı, (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu takdirde) ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsayacağı, aynı maddenin 2 numaralı bendinde de söz konusu bedelin gayrisafi tutarının % 10 unu aşmayacağı belirtilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin, "call center" olarak adlandırılan çeşitli kuruluşların müşterileri ile iletişimlerini düzenleyen merkezlerinde kullanılan sesli yanıt sistemlerine ilişkin donanımların ithali ve bunlara ilişkin gerekli paket yazılımların temini işiyle uğraştığı, Amerika Birleşik Devletleri'nde mukim F1 Inc. isimli şirketten aldığı paket yazılımı internet yoluyla indirerek elektronik postayla müşterilerine satışını yaptığı, F1 Inc. Şirketi ile imzalanan distribütörlük anlaşmasıyla, davacı şirkete verilen hakların, gayrimaddi hak niteliği taşıyıp taşımadığı hususundan kaynaklandığı anlaşılmıştır.

F1 Inc. Şirketi ile davacı arasında imzalanan distribütörlük anlaşmasında, distribütörün F1 Inc. şirketinin ürünlerini yetkili bayilerine satma hakkını almak istediği, bu hakkın yazılım, donanım, danışmanlık hizmetleri, uygulama hizmetleri, destek, eğitim ve sözleşmenin şart ve koşulları altında yetkili satıcılara satış ve satış öncesi eğitim verilmesini içerdiği, anlaşmaya göre "Yetkili Bayiler "in, distribütör tarafından ürünleri yeniden satmak üzere tayin edilmiş bayii ağı şeklinde tanımlandığı, ürünlerin, elektronik ortamda kayıtlı makinede okunabilir formdaki program kodu, yazılıma ait standart nihai dokümantasyonun kopyası ve yazılım ve dokümantasyonla ilgili bir

Davanın konusu

ABD'den mukim bir firmadan sesli yanıt sistemi donanımları ve paket yazılımları teminini distribütör olarak yapan davacı şirket tarafından, T.C. ile ABD arasında imzalanan "ÇVÖA ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Gayri Maddi Hak Bedelleri" başlıklı anlaşması gereğince yapılan tevkifatlar için ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen kurum (stopaj) vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin iadesi istemiyle dava açılmıştır.

---

yetkili bayiin müşterilerine verilmeye hazır formdaki yazılı malzemeler veya elektronik ortamlardan oluşan yazılım malzemelerinden ibaret olduğu, verilen hakların F1 Inc. şirketinden ürünleri alma ve bu ürünleri sadece distribütörün Türkiye ve Polonya dahilindeki yetkili bayilerine ve nihai kullanıcılara, nihai kullanıcıların ekipmanı üzerine kurulmak ve kullanılmak şartıyla dağıtmaya ilişkin münhasır olmayan, devredilebilir olmayan haklar olarak belirtildiği, distribütöre bölge içinde sadece tanıtım amacıyla ürünlerinin kopyalarını kullanmak üzere münhasır olmayan, devredilebilir olmayan bir hak verildiği, bu hakların anlaşmanın feshi veya sona ermesi ile birlikte iptal olacağı, bayilerin distribütörle sözleşmenin şart ve koşullarına uygun bir anlaşma imzalamaları ve distribütör tarafından belirlenen senelik sertifikasyon gerekleri ve satış kotalarını karşılamak zorunda olduklarının belirtildiği, ürünlerin mülkiyetinin Amerika Birleşik Devletleri'nde mukim şirkete ait olduğu, davacı şirkete ürünleri kopyalama ve değiştirme hakkı verilmediği, sipariş prosedürünün de anlaşmada belirlendiği, distribütörün siparişleri elektronik ortamda F1 Inc. şirketinin web sayfası üzerinden sunacağı, F1 Inc. şirketi tarafından kabul edilmesini müteakip distribütörün siparişini anlaşmanın şart ve koşulları uyarınca siparişte belirtilen türde ve sayıda ürünü almak ve bedelini ödemek konusunda bağlayıcı taahhütler teşkil edeceğinin belirtildiği görülmüştür.

Gayri maddi 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 teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Davacının faaliyeti ise, F1 Inc. şirketi ile davacı arasında imzalanan distribütörlük anlaşması gereğince, yurt dışındaki şirket tarafından üretilmiş bir mal niteliğinde olan paket yazılımların üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan, bu paket yazılımların yurt içindeki müşterilere satışı ve bakım hizmeti niteliğindedir. Her ne kadar yukarıda gayri maddi hakları tanımlarken kullanma imtiyazı ve kullanma hakkının yanı sıra satıştan da bahsedilmiş ise de Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinin 4 numaralı bendinde, satışının gayri maddi hak olarak nitelendirilebilmesi için "verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa" bağlı olması ve gayrimaddi hakkın davacı tarafından kullanılması gerekmekte olup, davacının yurt dışından temin ettiği uyuşmazlık konusu yazılım malzemelerinin satışını yapmaması veya bu konuda eğitim vermesi faaliyeti bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden, yurt dışındaki şirket tarafından üretilip çoğaltılarak, yurt içinde davacı tarafından satışa sunulan paket yazılımların bir tür ticari emtia, davacı şirketin yapmış olduğu faaliyetin ticari faaliyet, yurt dışında mukim şirketin söz konusu yazılım programlarından elde edeceği kazancın da ticari kazanç olduğu açıktır.

Bu durumda, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlar tevkifat kapsamı dışında olduğundan, dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, İstanbul 11. Vergi Mahkemesinin 19/11/2009 günlü ve E:2009/1278, K:2009/3364 sayılı kararının bozulmasına, 12/02/2014gününde oybirliğiyle karar verildi.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

İstanbul 11. Vergi Mahkemesinin kararıyla; davacı şirketin, "call center" olarak adlandırılan merkezlerinde kullanılan sistem donanımlarının ithali ve paket yazılımlarının temini işi ile uğraştığı, davacının distribütör olarak yurt dışında mukim mükellefin ürünlerini yetkili bayilerine satma hakkını almak istediği, bu hakkın yazılım, donanım, danışmanlık hizmetleri, satış ve satış öncesi eğitim verilmesini içerdiğinin belirtildiği, yetkili bayilerin distribütör tarafından ürünleri yeniden satmak üzeri tayin edilmiş bayi ağı olduğunun belirtildiği, anlaşmanın "Verilen Haklar" başlıklı 2 nci bölümünde; distribütöre bölge içinde sadece tanıtım amacıyla ürünlerini, kopyalarını kullanmak üzere münhasır olmayan, devredilebilir olmayan bir hak verildiği, bu hakların anlaşmanın feshi veya sona ermesi ile birlikte iptal olacağı hükümleri karşısında, sözleşme konusunun gayri maddi hak niteliğini taşıdığından, dar mükellef kuruma ödenen bedelin de gayri maddi hak bedeli olduğu sonucuna varıldığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Kararın hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

Danıştay ise kararında;

T.C. ile ABD arasında imzalanan anlaşmanın “Gayri Maddi Hak Bedelleri” başlıklı 12. maddesinde kullanılan “gayri maddi hak bedelleri’ teriminin, sınai, ticari bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ve karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsayacağı, aynı maddenin 2 numaralı bendinde de söz konusu bedelin gayrisafi tutarının % 10 unu aşmayacağı belirtilmiştir.

Gayri maddi hakların ise patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsadığı belirtilmiştir. Davacının faaliyeti ise yazılımların yurt içindeki müşterilere satışı ve bakım hizmeti niteliğindedir. Anlaşmanın 12. Maddesinde "satışın” gayri maddi hak olarak nitelendirilebilmesi için "verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa" bağlı olması yani gayri maddi hakkın davacı tarafından kullanılması gerektiğinden, yurt içinde davacı tarafından satışa sunulan paket

yazılımların bir tür ticari mal, davacı şirketin yapmış olduğu faaliyetin ticari faaliyet, yurt dışında mukim şirketin söz konusu yazılım programlarından elde edeceği kazancın da ticari kazanç olduğunun çok açık olduğu ifade edilmiştir. Bu durumda, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlar tevkifat kapsamı dışında olduğundan, dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiş ve davacının temyiz istemi kabul edilmiştir.

Davada karşı oy kullanılmış ve Danıştay savcısı temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

6.3.1.5. Mukim Şirketin Vergilendirilmesi

Örnek Dava 5: Danıştay dördüncü daire E. 2000/4141 K. 2001/4613 T. 28.11.2001[47]

---

[47] **4., D., E. 2000/4141 K. 2001/4613 T. 28.11.2001**

Danıştay Kararı: Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

Dava, davacının 1999 Ekim ayına ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verdiği ve muhtasar beyannamenin 213 kodu ile belirlenen diğer ödemeler başlığı altındaki Belçika'da mukim bir firmadan kiralanan uçak nedeniyle yapılan kira ödemelerinden, Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında akdedilen "Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" hükümleri uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiği ileri sürülerek tahakkukun kaldırılması ve ödenen miktarın ret ve iadesi istemiyle açılmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, hava taşımacılığı faaliyetinde bulunan davacı şirket tarafından 28.06.1999 günlü sözleşme ile 6 ay 10 gün süreyle bir adet uçak kiralandığı, süresinde verilen muhtasar beyannamenin adlarına ödeme yapılanlara ait bildirim ekinde, gerçek kişilere yapılan kira ödemeleri, diğer serbest meslek kazancı ödemeleri, diğer iki firmadan kiralanan uçaklar nedeniyle yapılan kira ödemeleri ve Belçika'da mukim firmadan kiralanan uçak nedeniyle yapılan kira ödemesinin gösterildiği ve bu ödemeye ilişkin olarak Belçika Krallığı ile İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiği ileri sürülerek 22.11.1999 günlü ihtirazi kayıt dilekçesi verildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda Belçika Krallığı ile İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca, kiralanan uçak nedeniyle davacı tarafından ödenen kira bedelleri Belçika'daki firma açısından ticari kazanç olup, bu ülkede vergilendirileceğinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesine göre yapılan tevkifat yasaya aykırı olduğundan tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması yerindedir. Ancak, dava dilekçesinde tüm tahakkuk dava konusu edilmekle birlikte Belçika'dan kiralanan uçaklarla ilgili bulunmayan diğer ödemeler için herhangi bir iddia olmadığı gibi ihtirazi kayıtta bulunmadığından, mahkemece bu kısma yönelik dava incelenmeksizin reddedilmesi gerekirken beyanname üzerinden yapılan tüm tahakkukun kaldırılmasına isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz isteminin diğer ödemeler nedeniyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payına yönelik kısmının kabulüyle ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı kararının bu kısmının bozulmasına oybirliğiyle, ihtirazi kayıt üzerine tahakkuk ettirilen vergi ve fon payına yönelik kısmının ise reddine oyçokluğuyla 28.11.2001 gününde karar verildi.

Karşı Oy: Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında İmzalanan "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 7.maddesine göre Belçika'da kurulu şirketin Türkiye'de işyeri veya daimî temsilcisi olmaması halinde gayrimaddi hak bedeli esasına

Davanın konusu;

Davacı tarafından Belçika'da mukim bir firmadan kiralanan uçak dolayısıyla yapılan ödemeler nedeniyle Belçika ile imzalanan ÇVÖA uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiği ileri sürülerek muhtasar beyanname ihtirazi kayıtla verilmiş ve tahakkuk eden verginin kaldırılması, ödenen miktarın ret ve iadesi istemiyle dava açılmıştır. Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Vergi Mahkemesi kararında; T.C. ve Belçika arasında imzalanan ÇVÖA hükümleri uyarınca bir akit devletin mukim firmasının diğer akit devlette elde ettiği ticari kazancın firmanın mukim olduğu ülkede vergilendirileceği, gayri maddi hak bedelleri yönünden ise akit devlette doğan, diğer akit devletin mukimine ödenen gayri maddi hak bedellerinin, diğer devlette vergilendirileceği, gemicilik, hava ve kara taşımacılığında ise yalnızca bu devlette vergilendirileceği, bu nakil vasıtalarının kiralanmasından elde edilen kazançlarında bu kapsamda değerlendirildiği, ancak arızi olarak elde edilmesi gerektiği ve bu maddede sayılan teçhizatın gayri maddi hak bedelleri terimi kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin Belçika'da mukim firmadan bir adet uçağı 6 ay 10 gün süre kiraladığı ve muhtasar beyannameyi ödenen kira bedelleri üzerinden uluslararası anlaşma uyarınca vergi tevkifatı yapılmaması gerektiği ihtirazi kaydıyla verdiği, İdarece ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk işleminin yapıldığının anlaşıldığı, Belçika'da mukim firma sadece kiralama yaptığından bu firma açısından kira bedellerinin ticari kazanç olarak kabulü gerektiği ve Türkiye'de vergilendirmeye tabi tutulmayacağı kaldı ki uçak kiralama işi anlaşma uyarınca bedeli gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmediğinden, Belçika'da vergilendirileceğinden, İdarece, ihtirazi kayıt kabul edilmeyip, yapılan

---

göre vergilendirileceği ve aynı anlaşmanın 8 inci maddesinin 2 numaralı bendinin son fıkrasında ise söz konusu kazanç arızi olarak elde edilmesi halinde yalnız Belçika'da vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.
Bu durumda uyuşmazlık konusu olayda kiralama işinin arızi olup olmadığı önem kazanmakta olup, bu arıziliğin Belçika şirketi yönünden değil, Türk şirketi yönünden aranması, yani hava yolu işinde uçak kiralamak işini, arızi mi yapıyor, yoksa devamlı mı yapıyor olduğu hususunun belirlenmesi gerekmektedir.
Dosyanın incelenmesinden bu husus kesinlikle saptanamadığından vergi mahkemesince bu husus araştırıldıktan sonra bir karar verilmesi gerekirken tarhiyat terkininde mevzuata uyarlık görülmediğinden bozma kararının bu kısmına katılmıyorum.

tahakkuk işleminde isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve fon payının kaldırılmasına karar vermiştir.

Davalı İdare, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkukta usul ve yasaya aykırılık olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Danıştay ise kararında;

Dosyanın incelenmesinden, Belçika ile imzalanan anlaşması uyarınca, kiralanan uçak nedeniyle davacı tarafından ödenen kira bedelleri Belçika'daki firma açısından ticari kazanç olup, bu ülkede vergilendirileceğinden KVK'nın 24. maddesine göre yapılan tevkifat yasaya aykırı olduğundan tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması yerindedir. Ancak, dava dilekçesinde tüm tahakkuk dava konusu edilmekle birlikte Belçika'dan kiralanan uçaklarla ilgili bulunmayan diğer ödemeler için herhangi bir iddia olmadığı gibi ihtirazi kayıtta bulunmadığından, mahkemece bu kısma yönelik dava incelenmeksizin reddedilmesi gerekirken beyanname üzerinden yapılan tüm tahakkukun kaldırılmasına isabet görülmemiştir.

Bu nedenlerle Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz isteminin diğer ödemeler nedeniyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payına yönelik kısmının kabulüne, ihtirazi kayıt üzerine tahakkuk ettirilen vergi ve fon payına yönelik kısmının ise reddine karar verilmiştir.

Davada karşıt oy kullanılmış ve söz konusu kazancın arızi olarak elde edilmesi halinde yalnız Belçika'da vergilendirileceği bu arıziliğin Belçika şirketi yönünden değil, Türk şirketi yönünden aranması gerektiği belirtilmiştir. Dosyanın incelenmesinde vergi mahkemesince bu husus araştırıldıktan sonra bir karar verilmesi gerekirken tarhiyat terkininde mevzuata uyarlık görülmediği ifade edilmiş ve bozma kararının bu kısmına katılmadığı belirtilmiştir.

Vergi davalarının değerlendirilmesi konusuna geçilmeden, ÇVÖA ile ilgili davalar aşağıda tablo 6. 6' da bir bütün halde sunulmuştur.

Tablo 6.6: ÇVÖA ile ilgili Davaların Özeti

ÇVÖA ile İlgili Davaların İncelenmesi	Dar Mükellef Kurumun Gelirin Ticari Kazanç Sayılması Dava 1	Mukim Şirketin Vergilendirilmesi Dava 2	İş Yeri Tanımı Kapsamı Dava 3	Gayri Maddi Hak Bedelleri Dava 4	Mukim Şirketin Vergilendirilmesi Dava 5
Konusu	Davanın konusu yurt dışından kiralanan uçaklar için yapılan ödemelerin mükellef kurum açısından ticari kazanç olarak sayıldığı ve ÇVÖA uyarınca vergilendirilemeyeceği ihtirazi kaydıyla düzenlenen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiye karşı açılan davayla ilgilidir.	Çin'de bulunana bir şirketin Türkiye'deki iş yeri aracılığıyla elde ettiği ticari kazancı nedeniyle MSİ üzerinden vergilendirilmesi ve ÇVÖA bu duruma engel teşkil etmemesi	Almanya merkezli şirk. TR'de TCDD'de hizmet verdiği, ödemelerin avukatlık hizmeti bedeli olduğu, toplam üzerinden GV beyan edilerek ödendiği, verginin bir kısmının istisna edildiğinden iadesi için yapılan başvurunun reddi üzerine dava açılmıştır.	T.C. ile ABD arasında imzalanan "ÇVÖA ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Gayri Maddi Hak Bedelleri" başlıklı anlaşması gereğince yapılan tevkifatlar için ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen verginin kaldırılması ve ödenen verginin iadesi istemiyle dava açılmıştır.	Belçika'da mukim firmadan kiralanan uçak için yapılan ödemeler nedeniyle Belçika-TR ÇVÖA uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiği ileri sürülerek muhtasar beyanname ihtirazi kayıtla verilmiş ve tahakkuk eden verginin kaldırılması ve ödenen miktarın ret ve iadesi istemiyle dava açılmıştır.
Vergi Mahkemesi Kararı	Vergi Mahkemesi uçakların kiralamasından elde edilen kazançları ÇVÖA kapsamına alınmayıp, yurt dışında yerleşik şirketlerin uçak kiralama faaliyetini devamlı yaptığı konusunda bir ihtilaf bulunmadığı, dolaysıyla, elde edilen kazançların ÇVÖA kapsamına girmediği için yapılan tahakkukta yasaya aykırılık olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.	Çin'e ait olan ve kâr payı dağıtmayan davacı şirket adına yapılan tahakkuku hukuka uygun görmemiş tahakkuku kaldırmış ve tahsil edilen verginin ret ve iadesine karar vermiştir.	TR ile Almanya arasında yapılan ÇVÖA hizmet karşılığı alınan tutarın hukuka uygun olmadığı, avukatlık hizmetinin ise vergiden istisna kapsamında olduğu için hukuka uygudan kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir.	(Call center/ distribütör hk) Sözleşme konusunun gayri maddi hak niteliğini taşıdığından, dar mükellef kuruma ödenen bedelin de gayri maddi hak bedeli olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.	Uçak kiralama işinin anlaşmaya göre gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmediğinden Belçika'da vergilendirileceğinden, İdarece, ihtirazi kayıt kabul edilmeyip, yapılan tahakkuk işleminde isabet görülmemiş vergi ve fon payının kaldırılmasına karar verilmiştir.
BİM Kararı	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Danıştay kararı	Danıştay ise kararında; ÇVÖA, OECD Model Ant. temel alındığını Gayrimaddi Hak Bedelleri başlığının uçakları kapsadığını gelirin TR'de vergilendirileceği sebebiyle Vergi Mahkemesi kararını onaylayarak temyiz istemini reddetmiştir.	GVK'na göre mukim şirket Türkiye'de elde ettiği kazanç üzerinden ana ülkede vergilendirildikten sonra kalan kısmında da %10 oranını aşmayacak şekilde Türkiye'de vergilendirilebilecektir. Bu gerekçeyle temyiz istemi kabul edilmiştir.	Almanya mukimi şirketin, verdiği hizmetlerde, 6 aylık süre şartına bağlı olarak bir "iş yeri" oluşturduğu hizmetler karşılığında elde edilen kazancın TR'de vergilendirilmesinde yasal aykırılık görülmediğinden,Temyiz istemi kabul edilmiştir.	Davacı şirketin faaliyetinin ticari faaliyet, yurt dışında mukim şirketin yazılım programı elde edeceği kazancın da ticari kazanç olduğundan dar mükellef kurumların TR'de elde ettikleri ticari kazançlar tevkifat kapsamı dışında olduğundan, tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmuş ve Temyiz istemi kabul edilmiştir	Kira bedelleri Belçika'daki firma açısından ticari kazanç olup, o ülkede vergilendirileceğinden bu kısmın kabulüne, ihtirazi kayıt bulunmadığından, beyanname üzerinden yapılan tüm tahakkukun kaldırılmasına isabet görülmediğinden o kısmın reddine karar verilmiştir.
Karşı oylar	Yok	Yok	Var	Var	Var

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda konuyla ilgili dava örnekleri özetlenmiştir. Önce davanın konusu verilmiş ardından Vergi mahkemesi kararı varsa Bölge İdare Mahkemesi kararı son olarak ise Danıştay kararları gerekçeleriyle birlikte sunulmuştur. Son kısımda karşı oylar, varsa gerekçeleri özetlenmiştir.

6.3.2. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi

Bu kısımda Danıştay tarafından karara bağlanan yedi adet ÇVÖA konusunu işleyen mahkeme kararı değerlendirilecektir. Mahkeme kararları OECD eylem planları çerçevesinde uluslararası vergi sorunu olarak görülen ve şeffaflıkla ilişkilendirilen dar mükellef kurumun gelirin ticari kazanç sayılması, iş yeri tanımı, mukim şirketin vergilendirilmesi, gayri maddi hak bedelleri konularıyla ilgilidir. Kararlarla ilgili öncelikle genel bir değerlendirme yapılacak sonrasında Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve OECD açısından değerlendirilecektir.

6.3.2.1. Genel Değerlendirme

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla ilgili örnek gösterilen vergi davalarında konu mukim şirket, dar mükellef kurumun vergilendirilmesi ve gayri maddi hak bedelleri etrafında toplanmıştır.

İncelenen örnek vergi davalarında vergi tevkifatı yapılmaması gerektiği ihtirazi kaydı ile verilen beyannamelerin idarece kabul edilmeyerek tahakkuk işleminin yapıldığı ve vergi mahkemelerinin ise bu uygulamada vergi idaresini haklı bulduğu görülmüştür. Danıştayın ise çoğu örnekte vergi mahkemesinin verdiği kararları hukuka uygun bulmadığı ve temyiz istemini kabul ettiği görülmüştür. Danıştayın temyiz istemini reddettiği davalarda ise hakimler karşıt oy kullanmış ve vergi mahkemesinin kararının bozulması gerektiğini gerekçelerle açıklamışlardır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla ilgili olarak vergi davalarında karşıt oylar en çok gayri maddi hakların vergilendirilmesinde görülmüştür. Vergi mahkemeleri genellikle alınan danışmanlık hizmetlerini gayri maddi haklar olarak görüp vergilendirilmesi gerektiği yönünde kararlar verirken Danıştay bazı davalarda vergi mahkemesinin bu yöndeki kararını hukuka uygun bulmamış ancak bazı davalarda ise hukuka uygun kabul etmiştir. Danıştayın bu durumu

hukuka uygun bulduğu davalarda oylamaya katılan hakimler ve tetkik hakimler düşünce belirtmişler ve karşıt oylar kullanmışlardır. Ve bu düşüncelerin ve karşıt oyların ortak noktası gayri maddi hakların serbest meslek faaliyeti çerçevesinde değerlendirilip ticari kazanç olarak mukim devlette vergilendirildiği şeklinde olmuştur.

İncelenen örnek vergi davalarında yurt dışından kiralanan uçaklar için yapılan kira ödemelerinin gayri maddi hak olarak görüldüğü ve yurt dışında yerleşik şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri uçak kiralama gelirinin Türkiye'de de vergilendirileceği sonucuna varıldığı görülmüştür. Hem vergi mahkemeleri hem Danıştay aynı konuyu aynı şekilde yorumlamışlar ve ortak bir paydada buluşmuşlardır. Görüş bildiren tetkik hakimlerinin de konuyu aynı minvalde değerlendirildiği görülmüştür.

İş yeri sayılma ve dar mükellefiyetle ilgili davada 6 ayı aşan süre ve devam eden işlerde gelirin kazanıldığı yerde vergilendirilmesi konusunda Vergi Mahkemesi ve Danıştay birbirine zıt karar vermişler ve davada tetkik hâkimi ve Danıştay hâkimi da Danıştayın kararına karşı çıkarak vergi mahkemesinin kararının onanması gerektiğini ifade etmişlerdir.

6.3.2.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla ilgili;

Uluslararası çifte vergilendirme, bir ülkede mukim olan kişinin başka bir ülkede elde ettiği geliri her iki ülkenin vergiye tabi tutması, iki ülkenin de aynı kişiyi dünya genelinde elde ettiği bütün gelir unsurları sebebiyle vergilendirmeleri, her iki ülkede de mukim bulunmayan kişinin ülkelerden birinde sahip olduğu sabit bir işyeri kanalıyla diğer bir devlette gelir sağlaması halinde her iki ülkede de birden bu geliri vergilendirmesi gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır (Öz, 2005:31). Tanımda bahsi geçen "Mukim" terimi 1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği[48]'nin ilgili maddesinde bir kişinin iki devlette birden mukim olması halinde hangi devletin mukimi sayılacağına ilişkin kurallar saptanmıştır. Anlaşmaların ilgili maddesine göre,

[48] 15/05/1996 tarihli 1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, (RG. 15/05/1996-22637.Mük.), 06.06.2023, tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6728.pdf adresinden alındı.

“devletlerden birinin mukimi” terimi, o devletin mevzuatı gereğince ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelmektedir. “Mukim” terimini sadece gerçek kişiler için değil, aynı zamanda tüzel kişiler için de tanımlamaktadır. Buna göre, bir devletin iç mevzuatı gereğince kanuni merkez, iş merkezi veya benzer nitelikte bir başka kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren tüzel kişiler de o devletin mukimi kabul edilmektedir.

Türk Vergi Kanunlarımızla yapılan düzenlemelerde, vergi sistemimizde çifte vergilendirmenin önlenmesi için yer verilen tedbir ve araçlara ilişkin hükümler daha çok vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı niteliktedir. Gelir vergisi ile ilgili olarak yerleşim yeri esasına göre mükellefiyette normal mahsup yöntemi, tabiiyet (uyrukluk) esasına göre vergilendirme de tam istisna yöntemi, kurumlar vergisi açısından ise mahsup yöntemlerinin uygulandığı görülmektedir. Türkiye'de uluslararası çifte vergileme sorunu, genellikle yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye'de ödenecek vergilerden indirilmesi ve vergide muaflıklara yer verilmesi şeklinde çözümlenmeye çalışılmaktadır (Erginay, 2003, s.23).

Gelir vergisi uygulamaları açısından Türk Vergi Sisteminde ikametgâh, kaynak ve uyrukluk ilkelerinin sentezine dayalı bir yöntem uygulanmaktadır. Türk GVK, dar mükellefiyette kaynak ilkesini, tam mükellefiyette ise ikametgâh ve uyrukluk ilkelerini benimsemiştir. Türkiye’de tam mükellefler hem Türkiye’de elde ettiği gelirler hem de Türkiye dışından elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellefler ise sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler. GVK, gerçek kişilerin bu kanuna göre tam mükellef olmalarını Türkiye’de yerleşmiş olmaları ve belli koşullarda uyrukluk ilkesine bağlamıştır (Öncel, Kumrulu & Çağan, 1997, s. 256).

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde Türk Vergi Sisteminde, kaynak ilkesi ve ikametgâh ilkeleri esas alınmıştır. Yine gelir vergisi sisteminde mevcut olan tam ve dar mükellefiyet esası KVK uygulamasında da geçerlidir. Kurumların, tam mükellefiyet kapsamında hem yurt içinde hem de yurt dışında elde etmiş olduğu kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesinde, gelir vergisi uygulamasında bulunan yerleşme kavramı yerine, kurumun kanuni merkezi veya iş merkezinin Türkiye’de bulunması şartı aranmaktadır (Öncel, Kumrulu &

Çağan, 1997, s. 337).KVK'nun 3. maddesine göre; Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulununlar tam mükellef olarak hem Türkiye'de hem yabancı ülkede elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilecektir. Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellef sayılarak sadece Türkiye'de ki kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir (KVK, Md. 3). KVK'nuna göre; Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden, bu ülkelerde ödenen kurumlar vergisi ve benzer nitelikteki vergiler, Türkiye'de bu kazançlarla ilgili tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir. Bu mahsup işleminin yapılabilmesi için; mahsuba tabi verginin Türkiye'deki sonuç hesaplarına aktarılan gelir üzerinden hesaplanan vergi olması gerekmekte, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara KVK'nun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olmaması gerekmekte ve yine yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsolosluklar tarafından tasdik olunarak belgelenmesi gerekmektedir (KVK, md. 33).

Dünya genelinde yaşanan küreselleşme, çok uluslu şirketlerin etkinliğinin artması, devletlerin optimal vergileme konusundaki başarısızlıkları, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını ön plana çıkarmıştır. GVK'nın 123. ve KVK'nın 33. Maddelerinde yer alan hükümlerin devletin iç mevzuat hükümlerini tam olarak karşılamaması ve uluslararası vergi hukukundaki düzenlemelerin yine uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla çifte vergilendirme sorunu da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözümlenmeye çalışılmaktadır (Karaldı, 2015, s. 100).

Türk vergi sisteminde, elde edilen gelir ve kazanç unsurlarının iki ülkede birden çifte vergilendirilmesini önlemek amacıyla, TBMM mahsup işlemini Gelir Vergisi Kanunu 123. Maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu 33. Maddesi ile "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlığı ile hüküm altına almıştır. Beyan edilen gelir unsurlarının bir kısmının yabancı ülkelerde de vergilendirilmiş olması durumunda, yabancı ülkelerde ödenen bu vergilerin bazı koşullar çerçevesinde yurt içinde verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanmış

olan vergiden mahsup edilmesi olanağı tanınmıştır. Tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden o yerlerde ödedikleri benzeri vergileri, Türkiye'de hesaplanan vergiden indirme imkanları vardır. Ancak, yurt dışında elde edilen gelirin Türkiye'de beyan edilen yurt içi ve yurt dışından elde edilen gelirler toplamına katkısı ne oranda ise, hesaplanan vergiden indirilmesine izin verilecek tutar da o kadar olacaktır (Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2016, s. 335).

6.3.2.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları anayasal ilkeler açısından değerlendirildiğinde ilk olarak kanunilik ilkesiyle ilgili konu dikkat çekmektedir. Şöyle ki Anayasa'nın 90'ıncı maddesine göre usulünce yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir ve bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. İlgili maddede, usulünce yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümlerinin esas alınması düzenlenmiştir. Bu hükümlerden hareketle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç hukuk bakımından kanunlardan önce uygulanması ve bunlara karşı Anayasa Mahkemesi'ne gidilememesi sebebiyle vergilendirme yetkisini sınırlandığı söylenebilmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme konusunu adalet açısından değerlendirdiğimizde ise;73 maddede yer alan "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."* hükmü, sosyal adalet anlayışına işaret etmektedir. Yasa koyucu, vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal adalet anlayışını da göz önünde bulundurmak zorundadır. Vergi yükünün sosyal adaleti de gözetecek şekilde adil dağılımı, yasama organının en önemli Anayasal ödevlerindendir. Çifte vergilendirme, mükelleflerin üzerindeki vergi yüklerini ağırlaştırmakta ve vergi adaletine uygun düşmemektedir. Bu durum ise ödeme gücüne göre vergilendirme prensibi ile çatışmaktadır (Çağan, 1982, s. 222). Yurtiçi ve yurtdışı yatırımları olan mükellefler arasında, yüklenilen vergi bakımından ortaya çıkan eşitsizliğinin giderilmesi ve adaletin sağlanması işlevini vergi anlaşmaları üstlenmişlerdir. Anlaşmalara hükümler konularak ayrımcılık önlenebilmektedir. Vergi anlaşmalarının, mükelleflerin ödevlerini standartlaştırma

ve yatırımcı açısından hukuksal kesinlik, güvence ve istikrar sağlama ve böylece de vergi ödevlisini uluslararası çifte vergilendirmenin olumsuz etkilerinden koruma işlevine sahip olduğu ifade edilmektedir (Kızılgül, 2019, s. 86). Vergilemede adalet kavramının vergi uygulamasına yansıması, çifte vergilemenin önlenmesinde kendini etkili biçimde göstermektedir. Vergi adaletini, vergide genellik ve eşitlik ilkeleri belirlemektedir. Vergide genellik ilkesi; bir ülkede bütün vatandaşların ve yabancıların herkesin vergi ödemesini ifade etmektedir (Erginay, 2003, s. 43-44). Eşitlik ilkesi ise vergisel açıdan eşit koşullarda olan vergi mükelleflerinin eşit işleme tabi tutulmalarını (vergilemede yatay adalet) ve koşulları farklı olan kimselerinde, farklı vergi ödemeleri (vergilemede dikey adalet) anlamına gelmektedir. Mali güce göre vergi ödemede, vergilemede eşitlik ilkesinin doğal sonucudur. Bu ilke, verginin adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için, gözetilmesi gereken ilkelerdendir (Nadaroğlu,1992, s. 319). Çifte vergilendirme, vergilendirme de eşitlik ve adalet ilkelerini zedelediği için ülkeler bu probleme karşı duyarsız kalmamaktadırlar. Bunun için, devletler uluslararası anlaşmalarla kendi vergilendirme yetkilerini daraltmak yoluyla, çifte vergiyi önlemeye çalışmaktadırlar (Erginay, 2003, s. 43-44).

6.3.2.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme

Örneklenen vergi davalarındaki konularla OECD BEPS eylem planlarında işlenen uluslararası vergi sorunlarından Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Kötüye Kullanımını Engelleme (Eylem 6) eylemiyle daimî işyeri tanımının güncellenmesi, acentelik-daimî işyeri ile ilgili anlaşma kurallarının yorumunun öneminden bahsedilmiştir. Yine Eylem 8 ile Maddi Olmayan Varlıklar konusu işlenilmiş ve gayri maddi haklar rehberde farklı sınıflara ayrılarak tanımlanmıştır. Bunlar; patent, know-how, ticari sırlar, ticari markalar, sözleşmeye dayalı haklar, lisanslar, şerefiye şeklinde sıralanmıştır. Örnek vergi davalarında da gayri maddi haklardan ve vergilendirilmesindeki sorunlardan ve karşıt düşüncelerden bahsedilerek ilişki kurulmuştur. Örneklenen davalarda Türkiye Cumhuriyeti'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında OECD Model Antlaşması'nın temel alındığı ifade edilmiştir.

OECD, Avrupa ülkeleri ekonomilerinin bütünleşmesini engelleyecek unsurlardan biri olarak çifte vergilendirmenin önlenmesi ve bu devletlerarasında

imzalanacak vergi anlaşmalarının belli bir standart çerçevesinde olmasını sağlamak amacıyla 1956 yılında çalışmalara başlamıştır. 1963'te "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Anlaşma Taslağı" hazırlanmıştır (Balcı, 2003c). Konuya ilişkin OECD tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları modeli ortaya konulmuştur. Çifte vergilendirme sorununun hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin problemi olduğundan OECD Modelinin dışında çeşitli anlaşma modelleri de geliştirilmiştir. OECD Modelindeki bazı hükümlerin gelişmekte olan ülkeler aleyhine olması durumu BM Modelinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Karabulut, 2014, s. 90). OECD Model Anlaşması'nda değişen koşullar dikkate alınarak birçok kez güncelleme yapılmıştır (Ferhatoğlu, 2010, s. 26). Söz konusu anlaşma son olarak 2010, 2014 ve 2017 yıllarında güncellenmiştir. Dünya üzerinde imzalanan vergi anlaşmalarının %70-80'i gibi büyük bir oranda OECD Modelinin esas alındığı bilinmektedir (Başok, 2016, s. 49). OECD, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde sebep oldukları vergi kayıpları ve bu kayıpların önlenmesi için alınacak tedbirler, uluslararası alanda BEPS ile mücadelede yeni yol haritaları ve kurumsal çerçevelerin oluşturulmasına sebep olmaktadır. Bu doğrultuda, dolaylı olarak anlaşmalar ile ortaya çıkabilen çifte vergilendirilmeme ile mücadele edilmesi için temel değişiklikler getirilmesi ve ekonomik faaliyetlerden dolaylı olarak ayrılan vergiye tabi gelirin düşük seviyede vergilendirilmesinin engellenmesi gibi konular öncelikli değerlendirilmiştir (Turunç, 2013, s. 3). Eylem planlarının içeriklerinde, vergi anlaşmalarında yer alan işyeri (PE) tanımının yenilenmesine yer verilmiştir (Taşdöken, 2015, s. 48). Çok taraflı bir vergi anlaşmasının geliştirilmesi konusu da bu eylem planı içeriğinde yer almaktadır (Biçer & Erginay, 2015, s. 63).

OECD-BEPS Eylem 6 ile BEPS Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin uygulamayı kabul ettiği asgari standardın bir parçasını oluşturan anlaşma hükümleri aracılığıyla anlaşma alışverişini ele almaktadır. Aynı zamanda, sözleşmenin kötüye kullanılmasının diğer biçimlerine yönelik özel kuralları ve tavsiyeleri içermektedir. Eylem 6, bir vergi anlaşması yapmaya karar vermeden önce yetki alanlarının ele alması gereken vergi politikası hususlarını tanımlamaktadır. Dünyadaki hemen hemen her yargı mercii tarafından imzalanan ikili vergi anlaşmaları, zararlı çifte vergilendirmeyi önlemeye ve sınır ötesi mal ve hizmet

ticareti ile sermaye, teknoloji ve kişi hareketlerinin önündeki engelleri kaldırmaya hizmet etmektedir. Bununla birlikte, bu kapsamlı vergi anlaşmaları ağı (dünya çapında yürürlükte olan 3000 ila 4000 anlaşma), aynı zamanda anlaşmaların kötüye kullanılmasına ve sözde "antlaşma alışverişi" düzenlemelerine yol açmıştır. Antlaşma alışverişi tipik olarak, bir kişinin, bu yargı alanlarından birinin mukimi olmadan, iki yargı alanı arasındaki bir vergi anlaşmasının faydalarına dolaylı olarak erişme girişimini içerir. Bir vergi anlaşmasına taraf olan bir yetki alanında mukim olmayan bir kişinin, bir vergi anlaşmasının söz konusu ülkenin bir mukimine sağladığı faydaları elde etmeye çalışabileceği çok sayıda düzenleme vardır. Antlaşma alışverişi ve diğer anlaşmaları kötüye kullanma stratejileriyle uğraşan vergi mükellefleri, bu faydaların verilmesinin amaçlanmadığı durumlarda anlaşma faydalarını talep ederek vergi egemenliğini baltalamakta ve böylece yargı bölgelerini vergi gelirlerinden mahrum bırakmaktadır. Anlaşmaların kötüye kullanılması, anlaşmalarda karşılıklılık ilkesi ihlali ve tarafların verdiği tavizler dengesi değişmesi, gelirin vergilendirmeden tamamen kurtulması ya da yetersiz vergilendirmeye tabi olması, nihai gelir lehtarının mukim olduğu ülke, anlaşmalı menfaatlere sahi olması BEPS endişelerindendir ve istenmeyen bir durumlardır (OECD/BEPS, 2023).

Anlaşma hükümlerinin kötüye kullanılmasına karşı koruma sağlayan ve belirli bir derecede esneklik sunan antlaşma kuralları; ilk olarak, bir devletin mukimi olmayan bir kişinin, o devlet tarafından akdedilmiş bir vergi anlaşmasının o devletin mukimlerine sağladığı faydaları elde etmeye çalıştığı stratejileri içeren anlaşmalı alışverişi (örneğin, o eyalette bulunan bir tabela şirketi) ele almaktadır. Bu stratejilerle başa çıkmak için Eylem Planı 6'da vergi anlaşması imzalayan devletlerin agresif vergi planlaması yapmamalarına dair açık beyan, anlaşma kapsamında sağlanan faydaların belirli koşulları karşılayan kuruluşlara sunulmasını sınırlayan, faydaların sınırlandırılması kuralı (limitation-on-benefits/LOB), LOB kuralının kapsamına girmeyen ve diğer anlaşma suiistimal biçimlerini ele almak için, işlemlerin veya düzenlemelerin temel amaçlarına dayanan temel amaçlar testi (the principal purposes test/ "PPT" kuralı) OECD Model Vergi Sözleşmesine dahil edilecektir (OECD, 2015, s. 9).

Eylem 6 minimum standardının uygulanması, bir akran değerlendirme sürecine tabidir. Eylem 6 minimum standardının uygulanmasına ilişkin akran değerlendirmeleri 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 yıllarında gerçekleştirilmiştir (OECD/BEPS, 2023).

Türkiye'de, BEPS Projesi'nin 15. Eylemi sonucunda hazırlanan "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme" 07/06/2017 tarihinde imzalanmıştır (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019)

ÇVÖA ile ilgili değerlendirmelerin özeti tablo 6.7'de sunulmuştur.

Tablo 6.7: ÇVÖA ile İlgili Davaların Değerlendirilmesi

Genel Değerlendirme	**Türk Hukuku Açısından Değerlendirme**	**Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme**	**OECD Açısından Değerlendirme**
Kıyı bankacılığıyla ilgili kararlar incelendiğinde karşıt görüş bildirilen konunun genel olarak dar mükellef kavramıyla ilgili olduğu ve gelirin Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği bahsi olduğu gözlemlenmiştir. Danıştay çoğu kararda dar mükellefiyete tabi gelirin vergilendirilmemesi gerektiği yönünde karar verirken Danıştay savcılarının Türkiye'de vergilendirilmelerinin uygun olacağı yönünde görüş bildirdikleri ve bir tartışma zemini oluşturdukları görülmüştür.	• 5411 Sayılı Bankacılık Kanununda Kurulun* izni ile Türkiye'de temsilcilik açabilecekleri belirtilmiştir. Bu durum Kıyı bankacılığı bankacılık faaliyetleri ülkemizde nispeten denetim altına alındığını göstermektedir. • Bankaların İzne Tabi İşlemleri ile Dolaylı Pay Sahipliğine İlişkin Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin 9. ve 10. bentleri hükmüne göre, "yabancı bankaların TR'de faaliyet gösteren şubeleri bağlı bulundukları gruba ait şube veya diğer mali kurumlara yönlendirmek amacıyla reklam yapamayacakları, prim veremeyecekleri, gibi yapamayacakları işlemler sıralanmıştır.	Türkiye'de şube açarak bankacılık faaliyetinde bulunan yabancı kurumlar ile aynı şartlar altında şube açan yerli bankaların vergilendirilmesi esaslarının benzer olduğu söylenebilir. Vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkesinin bir gereği olarak, Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı bankaların topladıkları mevduatlar ve madde kapsamında tevkifat yapılması gereken diğer ödemeleri üzerinden G.V.K.'nun 94'üncü maddesine göre stopaj yapmaları gerekmektedir.	Konu vergi cennetleri, Eylem3 Eylem12 kapsamında değerlendirilmiştir. BEPS Eylem 3 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYK-Kontrollü yabancı şirket) kuralları ile geliri hissedarların yetki alanından kaydıran off shore yapılara karşı koymak için yabancı şirketlerin belirli gelir kategorilerini hissedarlara atfetmeye yönelik yaklaşımları özetlemektedir. BEPS Eylem 12 zorunlu ifşa kuralları ile vergi mükelleflerinin agresif vergi planlama düzenlemelerini ifşa etmesini gerektirecek kuralların tasarımına yönelik tavsiyeler sunmaktadır.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

ÇVÖA ile ilgili dava örneklerinin değerlendirilmesi yapılırken öncelikle davaların genel sonuçları özetlenmiştir. Birbirine zıt kararlar ve karşı oylar belirtilmiştir. Ardından Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve son olarak konunun OECD eylem planları kapsamında şeffaflıkla ilişkisi verilmiştir.

6.4. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri ile Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davalarının Değerlendirilmesi

Elektronik hukuk bankası aracılığıyla içtihatlar arasında yapılan "Off Shore bankacılık" başlığında bulunan Danıştay 3., 4., 7., 9. dairenin verdiği 10 karar incelenmiştir. Kararlarla ilgili bilgiler tablo 6.8'de sunulmuştur.

Tablo 6.8: Kıyı Bankacılığı (Off Shore Bankacılık) ile İlgili Davalar

Konu	Dava Sayısı	Gelirin Türkiye'de elde edildiği kabul edilerek vergilendirilmesi yönündeki karar sayısı	Gelirin yurtdışında elde edildiği kabul edilerek vergi dışı bırakılması yönündeki karar sayısı	Aynı firmanın farklı vergi dönemlerindeki dava sayısı	Karşı oylar	Karşı Oyların odak noktası
Off shore	10	4	3	3	4	Gelirin Türkiye'de elde edildiği yönündedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo incelendiğinde Danıştayın gelirin Türkiye'de elde edildiği kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği yönünde verdiği karar sayısı 4 olduğu görülmektedir. Gelirin yurtdışında elde edildiği kabul edilerek vergi dışı bırakılması yönündeki karar sayısı ise 3'tür. Aynı firmanın farklı dönemlerdeki dava sayısı 3'tür.

İncelenen içtihatların OECD BEPS raporlarında da değinilen ve şeffaflıkla da ilişkilendirilen Kıyı bankacılığı hesapları aracılığıyla elde edilen faiz gelirinin vergilendirilmesi, Kıyı bankacılığı dolayısıyla elde edilen faiz gelirinin menkul sermaye iradı sayılıp sayılmayacağı, Kıyı bankacılığından mükellef aracı kurum üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve Kıyı bankacılığı yapan bankaların Türkiye'deki bankalarla yaptığı muhabirlik anlaşmaları konularında olduğu görülmüştür. Bu sebeple bu konuların her biriyle ilgili örnek davalar olmasına dikkat edilerek 5 örnek vergi davası seçilmiş ve değerlendirilmiştir.

Öncelikle davalardaki ortak noktalar, aynı yönde karara bağlanan davaların gerekçeleri değerlendirilmiştir. Sonrasında davaların dayandığı kanun metinleri bir araya getirilerek konu Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve vergi şeffaflığı kapsamında OECD BEPS raporlarında geçen uluslararası vergi sorunları kapsamında değerlendirilmiştir.

6.4.1. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri ve Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davalar

Bu başlık altında kıyı bankacılığı ile ilgili Danıştay'ın karara bağladığı vergi davaları özetlenecektir.

6.4.1.1. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Kapsamında Elde Edilen Faiz Gelirinin Temerrüt Faizi Olarak Değerlendirilmesi

Örnek Dava 1: Danıştay dokuzuncu daire E. 2020/5596 K. 2020/6301 T. 29.12.2020[49]

Davanın konusu;

Davacı adına, kıyı bankacılığı (off-shore) sisteminden elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği için takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen gelir vergisi ile kesilen bir kat vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı; davalı idarece menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu sonucuna ulaşılan faiz tutarının; esasında davacının döviz hesabında tuttuğu anaparaya ulaşmaması sebebiyle uğradığı zarar karşılığı ve temerrüt faizi niteliğinde olduğundan ve davacının kıyı bankacılığı banka faizi elde etmediği anlaşıldığından söz konusu faizin menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı, yapılan cezalı tarhiyatın haksız olduğunun kabul edilmesinin hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

---

[49] **9. D., E. 2020/5596 K. 2020/6301 T. 29.12.2020**
Danıştay Kararı: Davacının duruşma istemi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununun 17/2. maddesi uyarınca uygun görülmeyerek işin esasına geçildi;
İleri sürülen iddialar temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de … Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın … Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 29/12/2020 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

Vergi Mahkemesinin kararına karşı davalı tarafından yapılan istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

Danıştay ise kararında;

İleri sürülen iddialar temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar vermiştir.

Danıştay tetkik hâkimi de Danıştay kararına paralel düşünce bildirmiştir.

6.4.1.2. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Kapsamında Elde Edilen Faiz Gelirinin Menkul Sermaye İradı Olarak Vergilendirilmesi

Örnek Dava 2: Danıştay dördüncü daire E. 2021/1009 K. 2021/5396 T. 21.10.2021[50]

[50] **4. D., E. 2021/1009 K. 2021/5396 T. 21.10.2021**
Danıştay Kararı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu 3. maddesinin B fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait bulunduğu, 134. maddesinde de vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır.
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradi, sahibinin ticari zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmış ve kaynağı ne olursa olsun bentler halinde sayılan iratların menkul sermaye iradi olduğu belirtilmiştir.6. bentte, her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.), 7. bentte, mevduat faizlerinin menkul sermaye iradi olduğu ve bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin de mevduat faizi sayılacağı, 85. maddesinde de, mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri, bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanmasının zorunlu olduğu hükmünü içermektedir.
Anılan bu düzenlemelere göre off shore bankaların kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunmakla beraber mevduat toplama işi yaptıklarından, bu faaliyetleri nedeniyle 7. bentte belirtilen "banka" kapsamında değerlendirilmeleri ve bu kurumlardan elde edilen faiz gelirlerinin tutarı ne olursa olsun TL cinsinden elde edilmesi durumunda beyan edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine göre faizin menkul sermaye iradı sayılabilmesi için, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermayeden elde edilmesi, ortada borç alacak ilişkisinin bulunması gerekmektedir.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacının, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilen … Bank AŞ tarafından satın alınan …bank'ın ... A.Ş 'den devraldığı davacının mevduat hesabına 120.000 Alman Markı 26/11/1999 tarihinde … mevduat hesabı açılması için davacıların talimatları üzerine yatırıldığı ve mevduatların off shore (kıyı bankacılığı) hesaplarına havale edildiği, parasını geri almak amacıyla ... Bank A.Ş'ye karşı .... Asliye Ticaret Mahkemesinin E:... sayılı dosyasında açtığı davada 25/07/2007 tarihli bilirkişi raporunda yapılan hesaplama ile; davacının 12/06/2002 tarihi itibarıyla bankadan 62.397,22 Euro asıl alacak, 14.967,22 Euro faiz olmak üzere toplam 77.364,86 Euro talepte bulunmasının mümkün olduğu görüş ve tespitlerine yer verildiği, Mahkemece verilen K:2007/835 sayılı kararla; bilirkişi raporunda yapılan hesaplama hüküm kurmaya yeterli görülse de talepten fazlasına hükmedilemeyeceği ilkesi gereğince, davacının dava konusu yaptığı döviz hesabı tutarının 62.397,22 Euro'nun alacaklarının 1000 Euro'luk kısmının dava tarihinden, kalanının ıslah tarihinden işleyecek faizi ile (Türk lirası karşılığı 113.645,11 YTL'nin) 3095 sayılı Kanunun 4/a maddesi uyarınca değişken oranda Euro temerrüt faizi ile davalı bankadan alınarak davacıya ödenmesine karar verildiği ve 11/06/2010 tarihinde icra kanalıyla tahsil edilmesi üzerine, davacının, off-shore kaynaklı "ana para" ile "faiz ödemelerinden" kaynaklanan geliri nedeniyle vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesinden dolayı sevk edildiği takdir komisyonun kararıyla saptanan matrah üzerinden adına re'sen tarh edilen bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin iptali istemiyle bakılan davanın açılmıştır.

Dosyanın incelenmesinden davacıların mevduat hesabının açıldığı tarihte 25/11/1999 tarihinde 120.000 DM karşılığı 61.355,03 Euro olan alacağa 27/12/21999 kadar 1.042,19 Euro faiz işletildiği ve mevduatın 62.397,22 Euro'ya ulaştığının Asliye Ticaret Mahkemesinin anılan kararında belirtildiği görülmektedir.

Açılan tazminat davasında ... ve arkadaşları adına devir öncesi ... nezdinde 25/11/1999 tarihinde 120.000 DM döviz mevduatının bulunduğu, davacıların isim ve imzasını taşıyan antetli hesap açma talimatı ile bu tutarın KKTC'de paravan olan ...'e faizle vadelendirilmek üzere havale edilmesinin istendiği ve havale yapıldığı hususlarının belirtildiği, anılan Ticaret Mahkemesince verilen karar ile davanın kabulü ile 62.397,22 Euro'nun davalı bankaca davacılara ödenmesine karar verildiği, anılan karar üzerine yapılan icra takibi akabinde davacıya anapara ve faiz ödendiği, ödenen bu faiz nedeniyle davacı tarafından gelir vergisi beyannamesinin verilmediğinin tespiti üzerine, takdir komisyonunca icra dairesince 218.185,29 TL anapara olarak kabul edilen ve ödenen tutar üzerinden bir kat vergi ziyaı cezalı tarhiyatın yapıldığı ancak sonrasında bu tutardan ana para olduğu tespit edilen matrah 14/04/2016 tarih ve 2 sayılı düzeltme fişi ile 79.844,48 TL olarak düzeltildiği, toplam matrahın ana paraya tekabül eden kısmı ve vergisinin terkin edildiği anlaşılmaktadır. Davalı İdarece ancak asıl alacağa ödenen faizin menkul sermaye iradı teşkil ettiği gözetilerek tarhiyatın düzeltildiği ve yalnızca asıl alacağa işletilmiş faiz tutarının matrah olarak dikkate alınarak 2010 takvim yılına ilişkin olarak cezalı tarhiyatın yapılmış olduğu anlaşılmaktadır.

Olayda, davacıya .... Asliye Ticaret Mahkemesi'nin mezkur kararı uyarınca 11/06/2010 tarihinde ... Bank A.Ş. tarafından (off-shore) kıyı bankacılığı ile ilgili olarak ödenen faizin davacının ... A.Ş. hesabına 25/11/1999 tarihinde yatırılan anaparanın karşılığı olduğu anlaşılmaktadır.

Bu durumda, davacıya ödenen faizin, nakdi sermayeden ...bank-... Bank A.Ş. hesabına yatırılan paralardan) elde edilmesi nedeniyle davacıya ödenen faizin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, davacı adına 2010 yılına ilişkin tarh edilen bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; 1. Temyiz isteminin kabulüne, 2. Temyize konu ... Vergi Mahkemesinin … tarih ve E:…, K:… sayılı kararının BOZULMASINA, 3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 21/10/2021 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

Karşı Oy: Davacı adına, kıyı bankacılığı (off-shore) sisteminde bulunarak elde ettiği faiz gelirini kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak 2010 yılına ilişkin olarak re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacının, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilen ... Bank AŞ tarafından satın alınan ...bank'ın ... A.Ş 'den devraldığı davacının mevduat hesabına 120.000 Alman Markı 26/11/1999 tarihinde ... mevduat hesabı açılması için davacıların talimatları üzerine yatırıldığı ve mevduatların off shore (kıyı bankacılığı) hesaplarına havale edildiği, parasını geri almak amacıyla ... Bank A.Ş'ye karşı .... Asliye Ticaret Mahkemesinin E:... sayılı dosyasında

Davanın konusu; Davacı adına, kıyı bankacılığı kapsamında elde ettiği faiz gelirini beyan dışı tuttuğu iddiasıyla takdir komisyonu kararına göre hazırlanan re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: öncesinde davacının alacağını zamanında tahsil edemediğinden sonra ise icra kanalıyla tahsil edilmesi üzerine, "ana para" ile "faiz ödemelerinden" kaynaklanan geliri nedeniyle cezalı tarhiyatın yapıldığı ancak tarhiyatın ana paradan kaynaklanan kısmının düzeltme fişi ile silindiği davanın bu sebeple konusuz kaldığından incelenemeyeceği, tarhiyatın "faiz" kısmında ise davacının döviz hesabında tuttuğu paraya erişememesi nedeniyle ödenen faizinin, temerrüt faizi niteliğinde olduğu ve GVK göre menkul sermaye iradı olarak nitelendirilemeyeceğinden tarhiyatın hukuka uygun bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kısmen kabulüne, kısmen konusuz kaldığından karara gerek olmadığı belirtilmiştir.

Tetkik Hâkiminin Düşüncesi: Ödenen tutarın temerrüt faizi olarak görüldüğü için temyiz isteminin reddi düşünülmektedir.

Danıştay ise kararında; konuyu öncelikle VUK'nun 3. Maddesinde bulunun vergilendirmede vergiyi doğuran olayla ilgili konu kapsamında değerlendirmiş sonrasında ise GVK'nun 75. Maddesinde bulunan hangi kazançların menkul sermaye iradı sayılacağı konusuna değinmiştir. Bahsedilen düzenlemelere göre off shore bankaların mevduat toplama işi yaptıklarından, bu faaliyetleri nedeniyle "banka" kapsamında değerlendirilmeleri ve elde edilen faiz gelirlerinin TL

---

açtığı davada 25/07/2007 tarihli bilirkişi raporunda yapılan hesaplama ile; davacının 12/06/2002 tarihi itibarıyla bankadan 62.397,22 Euro asıl alacak, 14.967,22 Euro faiz olmak üzere toplam 77.364,86 Euro talepte bulunmasının mümkün olduğunun belirtildiği mezkur Mahkemece verilen … tarihli ve K:… sayılı kararla; bilirkişi raporunda yapılan hesaplama, hüküm kurmaya yeterli görülse de talepten fazlasına hükmedilemeyeceği ilkesi gereğince yalnızca dava konusu edilen asıl alacak, anapara kısmının, dava tarihinden itibaren 3095 sayılı Kanunu'nun 4/a maddesi uyarınca değişken oranda Euro temerrüt faizi ile birlikte tahsiline hükmedildiği ve icra dairesi vasıtasıyla ilamlı icra yoluyla davacıya ödenen tutarın asıl alacağa geç kavuşulmasından kaynaklanan 3095 sayılı Kanun uyarınca ödenen temerrüt faizi olduğu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 7. fıkrasında, "menkul sermaye iradı" olarak nitelendirilen mevduat faizi olmadığı görülmektedir.
Bu itibarla her ne kadar davalı idarece düzeltme fişi ile anaparanın matrah olarak değerlendirilmek suretiyle yapılan cezalı gelir vergisi tarhiyatı düzeltme fişi ile terkin edilmiş ise de kalan tutarın da Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi anlamında faiz geliri olmadığı göz önünde bulundurulduğunda yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı dolayısıyla Mahkeme kararının onanması gerektiği görüşüyle Dairemiz bozma kararına katılmıyorum.

cinsinden elde edilmesi durumunda beyan edilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığı belirtilmiştir.

GVK'nun 75. maddesine göre faizin menkul sermaye iradı olarak değerlendirilebilmesi için nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden ziyade sermayeden elde edilmesi ve ortada borç alacak ilişkisinin bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Bu durumda, davacıya ödenen faizin, nakdi sermayeden elde edilmesi nedeniyle davacıya ödenen faizin GVK 75. maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, vergi ziyaı cezalı gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu sebeplerle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Davada karşı oy kullanılmış ve danıştay savcısı, bahsi geçen tutarın faiz geliri olmadığı cezalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dairenin bozma kararına katılmadığını belirtmiştir.

6.4.1.3. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri ve Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Örnek Dava 3: Danıştay dördüncü daire E. 2011/3204 K. 2014/2381 T. 08.04.2014[51]

[51] **4. D., E. 2011/3204 K. 2014/2381 T. 8.4.2014**
Danıştay Kararı: Dar mükellef olan davacı tarafından, tam mükellef aracı kurum üzerinden 2003 yılında elde edilen off-shore mevduatı faiz gelirlerinin kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği ileri sürülerek hakkında düzenlenen inceleme raporları uyarınca tarh edilen kurumlar vergisi, geçici vergi ile kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Vergi Mahkemesi kararı taraflarca temyiz edilmiştir.
Davalı İdarenin temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.
Davacının temyiz istemine gelince;
Uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin (A) bendinde, sermaye şirketleri'nin kurumlar vergisine tabi olduğu, 2 nci maddesinde Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limitet şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumların sermaye şirketleri olduğu, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları bu Kanunun ve Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında sermaye şirketi addolunacağı, 20.2.1930 tarihli ve 1567 sayılı Kanun'a göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının, bu Kanunun ve Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan Yatırım Fonları addolunacağı, 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrasının (a) bendinde, portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, (b) bendinde ise (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım

ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının dar mükellefiyete tabi kurumlar dahil kurumlar vergisinden müstesna olduğu, 11 inci maddesinde, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceği, 12 nci maddesinin 1 inci bendin de, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların on birinci maddede yazılı dar mükellefiyet mevzuuna giren kazançlardan biri olduğu hükmü yer almıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması şartıyla, elde edilen menkul sermaye iratlarının Türkiye'de elde edildiğinin kabul edileceğine ilişkin hükme yer verilmiş olup, uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlar da dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde de uygulanacağı öngörülmüştür.

Portföy işletmeciliği faaliyetinin tanımlandığı Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: VII ve 10 numaralı Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nin 4 üncü maddesinde, Fonun, Kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre, (i) Özelleştirme kapsamına alınanlar dahil Türkiye'de kurulan ortaklıklara ait hisse senetleri, özel ve kamu sektörü borçlanma senetleri, (ii) Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde alım satımı yapılabilen, yabancı özel ve kamu sektörü borçlanma senetleri ve hisse senetleri, (iii) Ulusal ve uluslararası borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı olarak ihraç edilmiş ve borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları, (iv) Kurulca uygun görülen diğer sermaye piyasası araçları, repo, ters repo, future, opsiyon ve forward sözleşmeleri ile kira sertifikaları, (v) Nakit değerlendirmek üzere yapılan İMKB Takas ve Saklama Bankası A.Ş. nezdindeki borsa para piyasası işlemleri ile Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'nda gerçekleştirilen işlemlerin nakit teminatlardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığı olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda yer verilen düzenlemelere göre, Türkiye'de daimi temsilcisi vasıtasıyla faaliyette bulunan dar mükellef yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının tam mükellef yatırım fonlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna olduğu ve portföy işletmeciliği haricinde yurt dışında elde ettiği kazançların da Türkiye'de vergilendirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Öte yandan, 193 sayılı Kanun hükümleri uyarınca menkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerektiği düzenlenmiştir. Menkul sermaye iradını sağlayan sermayenin Türkiye'de yatırılmış olmasının ise, sermayenin Türkiye'de kullanılmasını, Türkiye'de bir tüzel kişiye sermaye olarak konulmasını, borç olarak verilmesini veya benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılmasını ifade ettiği sonucuna varılmaktadır. Bununla birlikte, off-shore mevduatı faiz gelirlerinin portföy işletmeciliği faaliyetinden elde edilen kazançlar kapsamında olmadığı görülmektedir.

Davacı hakkında düzenlenen inceleme raporunda, %100 ortağının F1 Inc. olan davacının daimi temsilcisi olarak K3'ın atandığı, F1 Inc.'in kendi ülkesinde bir sermaye şirketi ve SPK uygulamaları kapsamında da aracı kurum niteliğinde olmasına rağmen Türkiye'de yatırm fonu olarak kabul edildiği, daimi temsilci K3'ın ifadesinde, dar mükellef kurumun aracı kurum olarak faaliyet gösterdiği ve Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen anonim şirket niteliğinde olduğunu belirttiği, 2003 yılında yaptığı işlemleri kurumlar vergisi kapsamına girdiği belirlenen davacının Türkiye'de sermaye piyasalarında menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşmakta ve dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olduğu, nitekim 2003 yılı itibarıyla sermaye piyasalarında menkul kıymet alım satımını meslek edinmek suretiyle devamlı olarak uğraştığı ve bu faaliyetleri neticesinde elde ettiği kazancını kurumlar vergisi beyannamesine dahil ettiği, ancak, ihtilaflı döneme ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet tesis ettiren davacının kurum kazancının tamamı mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/4 üncü maddesi kapsamında istisna olarak kabul edilerek matrah beyan edilmeyip kurumlar vergisi hesaplanmadığı, ancak, 2003 yılında "münhasıran portföy işletmeciliği kazancı" kapsamı dışında F1 Yatırım Menkul Kıymetler Anonim Şirketi üzerinden elde edilen ve kurum kazancına dahil edilen off-shore mevduatı faiz geliri istisna kazanç tutarından ayrıştırılması gerektiği, zira, tam mükellef aracı kurum üzerinden elde edilen off-shore mevduatı faiz gelirinin portföy işletmeciliği

Davanın konusu;

Dar mükellef davacı tarafından off-shore mevduatı faiz gelirlerinin, tam mükellef aracı kurum üzerinden elde ettiği için tarh edilen kurumlar vergisi, geçici vergi ile kesilen vergi ziyaı cezası ile ilgilidir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Vergi Mahkemesinin kararıyla; davacının off-shore mevduatı faiz gelirleri yurtdışından elde edildiğinden KVK kapsamı dışında olduğu iddia edilmesine rağmen; dar mükellef kurumun, tam mükellef aracı kurum üzerinden off-shore

---

faaliyeti kapsamında bulunmadığı, buna göre, istisna kazanç kapsamında gösterilen off-shore faiz gelirleri üzerinden sava konusu tarhiyatın yapıldığı, Mahkemece, off-shore mevduatı faiz gelirlerinin yurtdışında elde edildiğinden mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kapsamı dışında olduğu iddia edilmişse de; dar mükellef olan ve "yatırım fonu" olarak kabul edilen davacı kurumun, tam mükellef aracı kurum F1 Yatırım Menkul Kıymetler Anonim Şirketi üzerinden off-shore mevduat faiz gelirleri elde ettiği, off-shore mevduatı faiz gelirlerinin öncelikle tam mükellef aracı kurum tarafından elde edildiği ve daha sonra davacı kurumun hesaplarına aktarıldığı; dolayısıyla davacı kurum yönünden off-shore mevduatı faiz gelirlerinin yurtdışında elde edilmediği, aracı kurum aracılığıyla elde edilen off-shore mevduat faiz gelirlerinin davacı kurum yönünden yurt dışında elde edilmediği ve mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kapsamı dışında olmadığı sonucuna varıldığı, bu durumda; off-shore mevduatı faiz gelirlerinin, davacı kurum yönünden yurt içinde elde edilmesi ve portföy işletmeciliği faaliyetinden sağlanan istisnai kazançlar kapsamında yer almaması nedeniyle, söz konusu faiz gelirlerinin kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle davacı adına tarh edilen 2003 yılına ait vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyaı cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın buna ilişkin kısmının reddine karar verildiği anlaşılmıştır.
Dava konusu olayda, davacının 2003 yılında, aracı kurum olan ve dosyadaki belgelere göre davacı nam ve hesabına göre iş gören F1 Yatırım Menkul Kıymetler Anonim Şirketi aracılığıyla off-shore hesabı açtırdığı ve davacı adına off-shore mevduatı faiz geliri elde edildiği, kurum kazancının tamamı mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/4 üncü maddesi kapsamında istisna olarak kabul edilerek matrah beyan edilmeyip kurumlar vergisi hesaplanmadığı anlaşılmaktadır.
Davacının elde ettiği off-shore mevduatı faiz gelirlerinin portföy işletmeciliği faaliyetinden elde edilen kazançlar kapsamında olmadığı dolayısıyla anılan istisna kapsamında değerlendirmeye olanak bulunmadığı görülmektedir. Ancak, ihtilaf konusu off-shore mevduat faiz geliri davacının nam ve hesabına göre iş gören aracı kurum tarafından davacı adına elde edilmiş olup, bu kazancın aracı kurumun kazancı olduğundan da söz edilemez. Dolayısıyla aracı kurum aracılığıyla elde edilen off-shore mevduat faiz gelirlerinin davacı kurum yönünden yurt dışında elde edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.
Bu durumda, dar mükellef olan davacının aracı kurum aracılığıyla yurt dışında elde ettiği menkul sermaye iradına ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü dahi bulunmadığından adına yapılan kurumlar vergisi tarhiyatında ve tarhiyata açılan davayı kısmen reddeden Mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır.
Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 28/07/2010 günlü ve E:2009/1939, K:2010/2383 sayılı kararının redde ilişkin kısmının bozulmasına, davalı İdarenin temyiz isteminin reddiyle kararın buna ilişkin kısmının onanmasına, 08/04/2014tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.
Karşı Oy: Taraflarca temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından taraflar temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyız.

mevduat faiz gelirleri elde ettiği, bu gelirlerinin öncelik tam mükellef aracı kurum tarafından elde edildiği ve daha sonra davacı kurumun hesaplarına aktarıldığı; dolayısıyla gelirlerinin yurtdışında elde edilmediği, ayrıca davacı kurumun Türkiye'de yatırılan sermaye üzerinden aracı kurum aracılığıyla elde edilen faiz gelirlerinin Türkiye'de elde edilmiş kabul edileceği; bu durumda; off-shore mevduatı faiz gelirlerinin, davacı kurum yönünden yurt içinde elde edilmesi ve portföy işletmeciliği faaliyetinden sağlanan istisnai kazançlar kapsamında yer alamaması nedeniyle, söz konusu faiz gelirlerinin kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek cezalı tarh edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tetkik Hâkimi ve Danıştay Savcısı mahkeme kararının onanmasının uygun olacağını ifade etmişlerdir.

Danıştay ise kararında;

Davacının aracı kurum olan ve davacı nam ve hesabına göre iş gören şirketi aracılığıyla off-shore hesabı açarak mevduatı faiz geliri elde edildiği, kurum kazancının tamamı KVK'nun 8/4üncü maddesine göre istisna olarak kabul edilerek kurumlar vergisi hesaplanmadığı anlaşılmaktadır. Elde edilen gelirin portföy işletmeciliği faaliyetinden elde edilen kazançlar kapsamında olmadığı ve istisna kapsamında değerlendirmeye olanak bulunmadığı görülmektedir. Gelirin aracı kurum aracılığıyla elde edilen off-shore mevduat faiz gelirlerinin davacı kurum yönünden yurt dışında elde edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, dar mükellef davacının aracı kurum aracılığıyla yurt dışında elde ettiği menkul sermaye iradına ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü dahi bulunmadığından adına yapılan kurumlar vergisi tarhiyatında ve tarhiyata açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır. Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.

Davada karşı oylar kullanılmış ve Danıştay savcıları temyiz isteminin reddi görüşüyle karara katılmadıklarını beyan etmişlerdir.

6.4.1.4. Dar Mükellefiyet-Tam Mükellefiyet Ayrımının Tayini ve Off Shore Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Örnek Dava 4: Danıştay dördüncü daire E. 2012/5076 K. 2014/118 T. 14.01.2014[52]

[52] **4. D., E. 2012/5076 K. 2014/118 T. 14.1.2014**
Danıştay Kararı: Kararın düzeltme dilekçesinde ileri sürülen nedenler kararın düzeltilmesini gerektirecek nitelikte görüldüğünden, Danıştay Dördüncü Dairesinin 07/02/2012 günlü ve E:2009/6895, K:2012/311 sayılı kararının kaldırılmasına karar verilerek, İstanbul 2.Vergi Mahkemesinin 30/4/2009 günlü ve E:2008/749, K:2009/2473 sayılı kararına yöneltilen temyiz başvurusu yeniden incelendi:
2001 yılında F1 Bankası Off Shore hesabından elde ettiği faiz gelirini beyan etmediğinden bahisle davacı adına salınan gelir vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyaı cezasının gecikme faizi ile birlikte tahsili için düzenlenen ödeme emrini, dosyaya sunulan belgelerden yurtdışında yerleşik olduğu sabit görülen davacının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyet esasına göre Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iradı nedeniyle beyanname verme zorunluluğunun bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararı davalı İdare tarafından temyiz edilmiştir.
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Tam Mükellefiyet" başlıklı ikinci bölümünde yer alan ve mükellefiyeti düzenleyen 3'ncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşı gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri; 4'ncü maddesinde, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacakları, ikametgahın Türk Medeni Kanunu'nun 19 ve devamı maddelerinde yazılı yerler olduğu, ayrıca geçici ayrılmaların Türkiye'de oturma süresini kesmeyeceği düzenlemelerine yer verilmiş; 5'nci maddesinde ise yabancılardan, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerin, tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat amacıyla gelmeleri; tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olmaları halinde ülkede altı aydan fazla kalmaları halinde dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacakları belirtilmiştir.
İncelenen dosyada, Vergi Mahkemesince, Türk vatandaşı olan davacının dosyaya sunduğu çalışma belgesi ile ilgili belediyeden alınan ikametgah belgesine göre yerleşim yerinin Almanya olduğu, bu nedenle Türkiye'de kaldığı gün sayısı esas alınarak tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilemeyeceği sonucuna varılmışsa da, İstanbul Emniyet Müdürlüğü'nün 23.10.2007 günlü, 3834 sayılı yazısıyla uyuşmazlık konusu 2001 yılında, 333 gün Türkiye'de kaldığı hususu sabit görülen davacının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ve Türk vatandaşı gerçek kişiler için Türkiye'de yerleşme koşulunu Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturulması olarak öngören yukarıda yer verilen düzenleme karşısında Türkiye'de kalınan gün sayısının mükellefiyetin belirlenmesinde esas alınamayacağı yönündeki bu gerekçede hukuka uyarlık bulunmamaktadır.
Öte yandan; 5667 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin 5766 sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle değişik 2 numaralı fıkrasında; 30/5/2007 tarihi itibarıyla, Bankalar Kanunu hükümlerine dayanılarak yönetim ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden ve/veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkileri kaldırılan bankalarda, bankanın yönetim ve denetiminin Fona intikal ettiği veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkilerinin kaldırıldığı tarihte off-shore hesabı bulunan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının elde ettikleri menkul sermaye iradı dolayısıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tahakkuk etmiş olup da 30/5/2007 tarihi itibarıyla ödenmemiş olan vergilerle tahakkuk edecek vergilerin ve bunlara bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zamlarının ödeme zamanının, mükellefin başvurusu üzerine ve aksi yönde bir tespit olmadığı sürece off-shore hesabındaki paranın (yatırılan para ve/veya faiz) mevduat sahibine ödenmesine kadar erteleneceği, (...) ertelenen amme alacaklarından erteleme şartlarını kaybetmemiş olanların, 31/12/2013 tarihi itibarıyla terkin edileceği, ve bu fıkra hükmünün, madde kapsamına giren bankalarda, bankanın

Davanın konusu: vergi inceleme raporuyla Off shore bankacılıktan elde ettiği faiz gelirini beyan etmeyen mükellef adına re'sen salınan vergi ziyaı cezalı gelir vergisi ve hesaplanan fon payının gecikme faiziyle tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul Vergi Mahkemesinin kararı; davacının 2001 yılı içinde Türkiye'de 333 gün ikamet ettiğinin tespit edilmesi ve kanunlarımızda yer alan 6 aydan fazla yurtdışında yaşayan vatandaşların dar mükellef sayılmasına ilişkin düzenlemeye göre davacının ikametinin Almanya'da olduğu çalışma belgesiyle kanıtlandığından dar mükellef statüsünde sayıldığı ve bu nedenle, beyanname verme zorunluluğu bulunmadığını dolaysıyla ödeme emrinin de hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Savunmanın Özeti: Karar düzeltme isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hâkimi K1'in Düşüncesi: istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay ise kararında;

2001 yılında F1 Bankası Off Shore hesabından elde ettiği faiz gelirini beyan etmediğinden bahisle davacı adına salınan gelir vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyaı cezasının gecikme faizi ile birlikte tahsili için düzenlenen ödeme emrini, dosyaya sunulan belgelerden yurtdışında yerleşik olduğu sabit görülen davacının, GVK'a dar mükellefiyet esasına göre Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iradı nedeniyle beyanname verme zorunluluğunun

---

yönetim ve denetiminin Fona intikal ettiği veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkilerinin kaldırıldığı tarihten önce off-shore hesabı açtırmış olup, bu tarih itibarıyla off-shore hesabından bankaya havale edilen ve havale tutarı banka nezdinde mevduat olarak kabul edilmeyen mükellefler adına bu hesaplardan menkul sermaye iradı olarak elde ettikleri gelirler nedeniyle tarh ve/veya tahakkuk ettirilen amme alacakları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.
Bu durumda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulaması açısından tam mükellef statüsünde olduğu sonucuna varılan ve 2001 yılında elde ettiği ileri sürülen faiz geliri nedeniyle salınan gelir vergisi ve fer'ilerinden oluşan alacağın tahsili için adına ödeme emri düzenlenen davacının koşullarının yukarıda yer verilen Kanun hükümleri kapsamında değerlendirilmesi sonrasında, 6183 sayılı Kanun'un 58'nci maddesi uyarınca ödeme emri ile takip edilebilecek bir kamu alacağının mevcut olup olmadığı hususu göz önünde bulundurularak uyuşmazlık hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.
Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 2.Vergi Mahkemesinin 30/4/2009 günlü ve E:2008/749, K:2009/2473 sayılı kararının bozulmasına, 14/01/2014gününde oybirliğiyle karar verildi.

bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararı davalı İdare tarafından temyiz edilmiştir.

Danıştay kararında önce GVK'nun tam mükellefiyet konusunu düzenleyen maddelerine değinerek kimlerin tam mükellef sayılacağını ve hangi durumlarda Türkiye'de yerleşmiş sayılamayacağı konuları açıklamıştır. İncelenen dosyada Türk vatandaşının 2001 yılında 333 gün Türkiye'de kaldığı ve kanunda belirtilen altı aydan fazla kalma koşulunu yerine getirdiği için tam mükellef olarak sayılmasını öngörmüştür. Dolayısıyla Vergi Mahkemesinin gün sayısını, mükellefiyetin tayin edilmesinde esas alınamayacağı yönündeki kararını hukuka aykırı bulmaktadır.

Öte yandan; 5766 sayılı Kanunla yönetim ve denetimi TMSF devredilen bankalarda, devir tarihinde off-shore bankalarda hesabı bulunan TC vatandaşlarının elde ettikleri gelir sebebiyle tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan vergilerle tahakkuk edecek vergilerin ve cezaların off-shore hesabındaki paranın mevduat sahibine ödenmesine kadar erteleneceği, ertelenen amme alacaklarından erteleme şartlarını kaybetmemiş olanların terkin edileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, GVK açısından tam mükellef statüsünde olduğu sonucuna varılan ve 2001 yılında elde ettiği faiz geliri nedeniyle gelir vergisi ve fer'ilerinden oluşan alacağın tahsili için davacının o dönemki koşullarının ödeme emri ile takip edilebilecek bir amme alacağının mevcut olup olmadığı konusu göz önünde alınarak yeniden bir karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüne, İstanbul Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, karar verilmiştir.

6.4.1.5. Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Yapan Dar Mükellef Bankanın Türkiye'den Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi

Örnek Dava 5: Danıştay yedinci daire E. 2001/1810 K. 2002/2210 T. 04.06.2002 [53]

[53] **7., D., E. 2001/1810 K. 2002/2210 T. 04.06.2002**
Danıştay Kararı: Temyiz başvurusu; ... bank şubeleri aracılığıyla, Türkiye'de yerleşik kişi ve kuruluşlardan mevduat toplamak ve toplanan bu mevduatı yine Türkiye'de yerleşik kişi ve kuruluşlara kredi olarak kullandırmak suretiyle bankacılık faaliyetinde bulunmasına karşın,

Davanın konusu;

A bank şubeleri vasıtasıyla Türkiye'de mevduat toplamak ve bu mevduatı yine Türkiye'de kredi olarak kullandırarak bankacılık faaliyetinde bulunmasına rağmen mükellefiyet tesis ettirmediğinin ve beyanname vermediğinin tespiti üzerine, KKTC'nde bu ülkenin kanunlarına göre kurulup, kanuni ve iş merkezi olarak bu ülkeyi gösteren A Bank adına salınan BSMV ile kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

---

mükellefiyet tesis ettirmediğinin ve beyanname vermediğinin tespiti üzerine, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde bu ülkenin kanunlarına göre kurulup, kanuni ve iş merkezi olarak bu ülkeyi gösteren ..... Banka adına salınan banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.
Temyize konu karar; bankacılık alanında işlemlerin yapılabilmesi için bankaların bir çok ülke bankası ile muhabirlik anlaşması yaptığı; muhabir banka aracılığıyla yapılan işlemlerin Türkiye'de bankacılık faaliyetinde bulunulduğunu göstermeyeceği; davacı Banka ile ... Bankası Anonim Ortaklığı arasında yapılan işlemlerin muhabirlik hizmetine dayalı olduğu gerekçesine dayalı bulunmaktadır.
Her ne kadar, bankacılık işlemleri açısından havalenin, müşterinin arzusuna göre, belli miktar paranın başka yerde bulunan ilgilisine ödenmek üzere banka aracılığı ile gönderilmesi olarak tanımlanmasının ve ... bank Genel Müdürlüğü Bireysel Bankacılık Müdürlüğünün ... ile henüz protokol imzalanmadan, ... bank Şubelerine gönderdiği 28.7.1993 günlü genelge ile, kişilerin organize biçimde davacı Bankaya hesap açtırma konusunda yönlendirilmesinin, gerçekte, ortada, yukarıda tanımlandığı anlamda havale işlemlerinin olmadığını, Türk bankacılık mevzuatının yabancı bankalar açısından mevduat toplama ve bankacılık faaliyetinde bulunabilmeyi, Türkiye'de şube açma ve bu konuda izin alma koşuluna bağlı kılan düzenlemelerini aşmak amacıyla havale biçimi verilmiş mevduat toplama işlemlerinin mevcut olduğunu göstermesi ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınca inceleme elemanına verilen bilgiler arasında ... Bankası Anonim Ortaklığı tarafından davacı Bankaya bildirilen havale işlemleri arasında söz konusu işlemlerin yer almaması karşısında, bu biçimsel işlemlerin, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında öngörülen gerçek mahiyet esası uyarınca, havale işlemleri olarak kabulüne olanak bulunmadığından, mahkeme kararının açıklanan gerekçesine katılmak mümkün değilse de; iki banka arasındaki söz konusu ilişki nedeniyle, ... Bankası Anonim Ortaklığı adına daimi temsilci sıfatıyla salınan banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, ... Vergi Mahkemesinin 10.11.1999 gün ve E: 1999.35; K: 1999.637 sayılı kararının temyizi üzerine Dairemizce verilen 30.1.2002 gün ve E: 2000.285; K: 2002.335 sayılı kararda, dosyadaki saptamalara göre, Vergi Usul Kanununda vergilendirme işlemleri bakımından getirilen "gerçek mahiyet" esasının ışığı altında, ortada, bankacılık anlamında gerçek bir *off shore* (kıyı) bankasının bulunmadığı; ... Bankası Anonim Ortaklığı tarafından Ulusal mevzuatın sınırlayıcı ve yükümlülük getirici kurallarına tabi olmayan kıyı bankacılığının sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla, gerçekte, ... bank Şubeleri tarafından kendi ad ve hesabına yapılması doğal ve mutad olan işlemleri, *off shore* bankası organizasyonu altında gerçekleştirmek yoluna gidildiğini açığa çıkardığı; yukarıda sözü edilen genelge ile ... bank Şubelerine verilen talimat ve bu talimatla, serbest rekabetin geçerli olduğu bankacılık sektöründe, rakip durumundaki iki banka arasında oluşturulan, olağan sayılmayacak ölçüdeki işbirliği ve dayanışmanın, bunun açık göstergesi olduğu gerekçesiyle tarhiyata ... Bankası Anonim Ortaklığının muhatap alınmasında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığına karar verildiğinden; olayın gerçek mahiyeti itibarıyla ... Bankası Anonim Ortaklığı adına salınması gereken verginin davacı Banka adına salınmasında isabet yoktur. Bu nedenle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sonucu itibarıyla yerinde görülen mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığından, istemin reddine, 4.6.2002 gününde oybirliği ile karar verildi.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

Davacı şirketin KKTC kanunlarına göre kurulduğunun; kanuni ve iş merkezinin bu ülkede olduğunun, Türkiye'de bir şubesinin bulunmadığının; ancak Türkiye'de bulunan A Bankası Anonim Ortaklığı ile aralarında muhabirlik hizmeti ile kredi işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen protokol gereği Türkiye'de banka kurmadan veya şube açmadan A bank vasıtasıyla bankacılık faaliyetinde bulunduğunun anlaşıldığı; bankacılık alanında özellikle uluslararası işlemlerin yapılabilmesi için bankaların bir çok ülke bankası ile muhabirlik anlaşması yaptığının görüldüğü muhabir banka aracılığıyla yapılan işlemlerin ticari faaliyet kapsamında olmadığı; davacı şirketin Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği bir kazancın bulunmadığı, davacı banka ile A Bank Anonim ortaklığı arasında yapılan işlemlerin muhabirlik hizmetlerine dayalı olduğu; bu arada, davacı banka adına beyanname vermemesi nedeniyle tarh ve ceza kesilmesi işlemlerinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesinin kararının; A Bankası ile davacı Banka arasında yapılan işlemlerin havale olarak nitelendirilemeyeceği, A Bankasının yaptığı bankacılık işlemlerinin çok büyük bir kısmını yurt dışında kurduğu davacı banka aracılığıyla Türkiye'de gerçekleştirerek yasal düzenlemelerden kurtulmak istediği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Danıştay ise kararında;

Bankacılık alanında işlemlerin yapılabilmesi için bankaların birçok ülke bankası ile muhabirlik anlaşması yaptığı; muhabir banka aracılığıyla yapılan işlemlerin Türkiye'de bankacılık faaliyetinde bulunulduğunu göstermeyeceği; davacı Banka ile A Bankası Anonim Ortaklığı arasında yapılan işlemlerin muhabirlik hizmetine dayalı olduğu gerekçesine dayalı bulunmaktadır.

Bankacılık işlemleri açısından havalenin, Türk bankacılık mevzuatının yabancı bankalar açısından mevduat toplama ve bankacılık faaliyetinde bulunabilmeyi, Türkiye'de şube açma ve bu konuda izin alma koşuluna bağlı kılan düzenlemelerini aşmak amacıyla havale biçimi verilmiş mevduat toplama işlemlerinin mevcut olduğu ve TCMB'nca inceleme elemanına verilen bilgiler arasında A Bankası Anonim Ortaklığı tarafından davacı bankaya bildirilen havale

işlemleri arasında söz konusu işlemlerin yer almaması karşısında, bu biçimsel işlemlerin, VUK'un 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında öngörülen gerçek mahiyet esası uyarınca, havale işlemleri olarak kabulüne olanak bulunmadığından, mahkeme kararının açıklanan gerekçesine katılmak mümkün değilse de; iki banka arasındaki söz konusu ilişki nedeniyle, A Bankası Anonim Ortaklığı adına daimi temsilci sıfatıyla salınan BSMV ile kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, Vergi Mahkemesinin kararının temyizi üzerine Dairemizce verilen 30.1.2002 gün ve E: 2000.285; K: 2002.335 sayılı kararda, dosyadaki saptamalara göre, VUK'nda vergilendirme işlemleri bakımından getirilen "gerçek mahiyet" esasının ışığı altında, ortada, bankacılık anlamında gerçek bir Kıyı bankacılığı yapan bankasının bulunmadığı; A Bankası Anonim Ortaklığı tarafından ulusal mevzuatın sınırlayıcı ve yükümlülük getirici kurallarına tabi olmayan kıyı bankacılığının sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla, gerçekte, A bank Şubeleri tarafından kendi ad ve hesabına yapılması doğal ve mutad olan işlemleri, Kıyı bankacılığı organizasyonu altında gerçekleştirmek yoluna gidildiğini açığa çıkardığı; yukarıda sözü edilen genelge ile A bank Şubelerine verilen talimat ve bu talimatla, serbest rekabetin hukuka aykırılık bulunmadığına karar verildiğinden; olayın gerçek mahiyeti itibarıyla A Bankası Anonim Ortaklığı adına salınması gereken verginin davacı Banka adına salınmasının doğru olmadığı için mahkeme kararının bozulmamasına, temyiz isteminin reddine, karar verilmiştir.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: Temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Davaların değerlendirilmesi konusuna geçmeden işlenen davaların özetlenmiş hali aşağıda tabloda 6.9'da verilmiştir.

Tablo 6.9: Kıyı Bankacılığı (Off Shore Bankacılık) Davalarının Özeti

Kıyı Bankacılığı Konulu Davaların incelenmesi	Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Kapsamında Elde Edilen Faiz Gelirinin Temerrüt Faizi Olarak Değerlendirilmesi Dava1	Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri Kapsamında Elde Edilen Faiz Gelirinin Menkul Sermaye İradı Olarak Vergilendirilmesi Dava 2	Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri ve Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi Dava 3	Dar Mükellefiyet-Tam Mükellefiyet Ayrımının Tayini ve Off Shore Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Dava 4	Dar Mükellef Bankanın Türkiye'den Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi Dava 5
Konusu	Kıyı bankacılığı (off-shore) sisteminden elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği için takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen gelir vergisi ile kesilen bir kat vergi ziyaı cezasının kaldırılması hakkında	Davacı adına, kıyı bankacılığı kapsamında elde ettiği faiz gelirini beyan dışı tuttuğu iddiasıyla takdir komisyonu kararına göre hazırlanan re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin kaldırılması istenilmiştir.	Dar mükellef davacı tarafından off-shore mevduatı faiz gelirlerinin, tam mükellef aracı kurum üzerinden elde ettiği için tarh edilen kurumlar vergisi, geçici vergi ile kesilen vergi ziyaı cezası ile ilgilidir.	Davanın konusu: vergi inceleme raporuyla Off shore bankacılıktan elde ettiği faiz gelirini beyan etmeyen mükellef adına re'sen salınan vergi ziyaı cezalı gelir vergisi ve hesaplanan fon payının gecikme faiziyle tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.	Şubeleri aracılığıyla, TR"de yerleşik kişi ve kuruluşlardan mevduat toplamak ve kredi olarak kullandırmak suretiyle bankacılık faaliyetinde bulunmasına karşın, mükellefiyet tesis ettirmediğinin ve beyanname vermediğinin tespiti üzerine salınan BSMV'ye ve kesilen cezaya ilişkin.
Vergi Mahkemesi Kararı	Davalı idarece menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu sonucuna ulaşılan faiz tutarının; esasında davacının döviz hesabında tuttuğu anaparaya ulaşmaması sebebiyle uğradığı zarar karşılığı ve temerrüt faizi niteliğinde olduğundan ve davacının kıyı bankacılığı banka faizi elde etmediği anlaşıldığından yapılan tarhiyatın haksız olduğuna karar verilmiştir.	Davacının döviz hesabında tuttuğu paraya erişememesi nedeniyle ödenen faizinin, temerrüt faizi niteliğinde olduğu ve GVK göre menkul sermaye iradı olarak nitelendirilemeyeceğinden tarhiyatın hukuka uygun bulunmadığı sonucuna varılmıştır.	Dar mükellef kurumun, tam mükellef aracı kurum üzerinden off-shore mevduat faiz gelirleri elde ettiği, davacı kurumun hesaplarına aktarıldığı; dolayısıyla gelirlerinin Türkiye'de elde edilmiş kabul edileceği cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.	İstanbul Vergi Mahkemesinin kararı; davacının 2001 yılı içinde Türkiye'de 333 gün ikamet ettiğinin tespit edilmesi ve kanunlarımızda yer alan 6 aydan fazla yurtdışında yaşayan vatandaşların dar mükellef sayılmasına ilişkin düzenlemeye göre davacının ikametinin Almanya'da olduğu çalışma belgesiyle kanıtlandığından dar mükellef statüsünde sayıldığı ve bu nedenle, beyanname verme zorunluluğu bulunmadığını dolaysıyla ödeme emrinin de hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir.	KKTC'nde bu ülkenin kanunlarına göre kurulup, kanuni ve iş merkezi olarak bu ülkeyi gösteren Bankanın işlemlerinin muhabirlik hizmetlerine dayalı olduğu; beyanname vermemesi nedeniyle tarh ve ceza kesilmesi işlemlerinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle karar iptal edilmiştir.
BİM Kararı	Vergi Mahkemesinin kararına	Yok	Yok		

	karşı davalı tarafından yapılan istinaf başvurusu reddedilmiştir.				
Danıştay kararı	Temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verilmiştir.	Davacıya ödenen faizin, nakdi sermayeden elde edilmesi nedeniyle davacıya ödenen faizin GVK 75. maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, vergi ziyaı cezalı gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu sebeplerle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmiştir.	Gelirin aracı kurum aracılığıyla elde edilen off-shore mevduat faiz gelirlerinin davacı kurum yönünden yurt dışında elde edildiği sonucuna ulaşıldığından davacının temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.	GVK açısından tam mükellef statüsünde olduğu sonucuna varılan ve 2001 yılında elde ettiği faiz geliri nedeniyle gelir vergisi ve fer'ilerinden oluşan alacağın tahsili için davacının o dönemki koşullarının ödeme emri ile takip edilebilecek bir amme alacağının mevcut olup olmadığı konusu göz önünde alınarak yeniden bir karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüne, İstanbul Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, karar verilmiştir.	Danıştay konuyu gerçek maiyet kapsamında değerlendirmiş, muhabirlik hizmetine dayalı olarak adına salınması gereken verginin davacı Banka adına salınmasının" doğru olmadığı için mahkeme kararının + temyiz isteminin X
Karşı oylar	Yok	Var	Var	Yok	Yok

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda konuyla ilgili dava örnekleri özetlenmiştir. Önce davanın konusu verilmiş ardından Vergi mahkemesi kararı varsa Bölge İdare Mahkemesi kararı son olarak ise Danıştay kararları gerekçeleriyle birlikte sunulmuştur. Son kısımda karşı oylar, varsa gerekçeleri özetlenmiştir.

6.4.2. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi

Bu kısımda Danıştay tarafından karara bağlanan dört kıyı bankacılığı hizmetlerinin vergilendirilmesi konusunu işleyen mahkeme kararı değerlendirilecektir. Kararlarla ilgili öncelikle genel bir değerlendirme yapılacak sonrasında Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve OECD açısından değerlendirilecektir.

6.4.2.1. Genel Değerlendirme

Kıyı bankacılığı; bankaların bankacılık faaliyetini kurulu bulunan ülke haricinde yaptıkları bir bankacılık türü olarak tanımlanabilir. Kıyı bankacılığı bir çeşit örgütlenme modelidir ve kamu otoritesi tarafından teşvik kapsamındadır. Bu tür bankacılık işlemlerinin yapıldığı yerler ülke dışı faaliyeti yoğun olduğu için özellikle yabancı bankalar için cazip alanlar olarak değerlendirilmektedir (Başak, 2008, s. 169). Kıyı bankacılığı birimleri, yasal düzenlemelerin kısmen az olduğu off-shore merkezlerde faaliyet gösterdiklerinden, uluslararası ticaret ve sermaye akımlarının ve döviz değişiminin serbest ve etkin bir şekilde sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Bu bankacılık birimlerinin, fon bulma, bankacılık sendikasyonu oluşturma, kredi tahsisi ve yönetimi ve bir ölçüde de yabancılar için 'vergi sığınağı' görevi gören çok uluslu şirketlerin yönetimi gibi fonksiyonları bulunmaktadır (Ekren, 1986, s. 106).

Kıyı bankacılığı faaliyetleri ile ilgili örnek dava 1 ve örnek dava 2'nin konusu mükellefin off shore bankada değerlendirdiği paraya ulaşamaması ve sonrasında elde ettiği gelirin faiz geliri değil temerrüt faizi olduğu iddiasıyla vergi dairesi tarafından yapılan cezalı tarhiyatın iptali ile ilgilidir. Örnek 1'de konu hem vergi dairesi hem bölge idare mahkemesi hem de danıştay tarafından temerrüt faizi olarak değerlendirilmiş ve vergi idaresinin yaptığı cezalı tarhiyat hukuka aykırı bulunmuştur. Örnek dava 2 de ise konu vergi mahkemesi tarafından temerrüt faizi olarak değerlendirilmiş ancak danıştay vergi mahkemesinin

kararının bozulmasını uygun görmüştür. Hukuki gerekçe olarak ise elde edilen gelirin TL cinsinden elde edilmesi ve nakdi sermaye üzerinden kazanıldığı için menkul sermeye iradı sayılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu bahisle vergi ziyaı cezalı gelir vergisi hesaplanmasını kanuna aykırı bulmamıştır. Örnek dava 2 de gerekçeli karşı oy kullanılmış ve danıştay savcısı da geliri temerrüt faizi olarak değerlendirmiş ve Danıştay kararına katılmadığını beyan etmiştir. Dolayısıyla konuları aynı olmasına rağmen mahkeme kararlarının çeliştiği görülmüştür.

Dava 3'te faiz gelirinin tam mükellef aracı kurum üzerinden elde edilmesiyle ilgili örnekte vergi mahkemesi gelirin aktarıldığını ve Türkiye'de yatırılan sermaye üzerinden aracı kurum aracılığıyla elde edilen faiz gelirlerinin Türkiye'de elde edildiği ve üzerinden vergi ödenmesi hakkında hüküm verirken Danıştay gelirlerinin davacı kurum yönünden yurt dışında elde edildiğini kabul etmiş ve menkul sermaye iradına ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü dahi bulunmadığını ifade etmiştir. Davada karşı oylar kullanılmış ve Danıştay savcıları temyiz isteminin reddi görüşüyle karara katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Yine mükellefiyet konusunun işlediği Dava 4'te vergi mahkemesi davacıyı dar mükellef olarak değerlendirmiş Danıştay ise tam mükellef olarak değerlendirmiştir.

Kıyı bankacılığıyla ilgili kararlar incelendiğinde karşıt oyların genel olarak dar mükellef kavramıyla ilgili olduğu görülmüştür.

6.4.2.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme

Türk hukuku açısından konu kanunlar nezdinde şu kararlarla değerlendirilmiştir;

5411 Sayılı Bankacılık Kanununda[54] "*Off Shore bankacılık faaliyetleri, kurulu bulunulan ülke harici ile sınırlı tutulan veya ülke genelinde uygulanan ekonomik ve malî mevzuata tâbi olmayan ya da kurulu bulunulan ülkede yerleşik olanlardan mevduat ve fon kabulünün yasaklandığı bankacılık faaliyeti*" olarak tanımlanmıştır. Kanunun birinci bölümünde Türkiye'de Off Shore bankacılık

[54] 19/10/2005 tarihli ve 5411 numaralı Bankacılık Kanunu, (RG. 1/11/2005- 25983.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5411&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5 adresinden alındı.

faaliyetinde bulunmak için banka kurulması ya da şube açılmasıyla ilgili tüm faaliyet alanları ve bu faaliyetlerinin kısıtlanması, denetimi, Kurul kararıyla belirlenir hükmü yer almaktadır. Kurulun izni ve esasları kapsamında yurt dışında kurulu bankaların, mevduat fonu kabul etmemek şartıyla Türkiye'de temsilcilik açabilecekleri ifadesi de yer almaktadır. Böylece Kıyı bankacılığı bankacılık faaliyetleri ülkemizde nispeten denetim altına alınmıştır.

2007 yılında yayımlanan 5667 sayılı Kanunun[55] 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile ilgili olan geçici altıncı madde 1'de "*Bankalar Kanunu hükümlerine dayanılarak yönetim ve denetimi TMSF intikal eden ve/veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkileri kaldırılan bankalarda, bankanın yönetim ve denetiminin Fona intikal ettiği veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkilerinin kaldırıldığı tarihte off-shore hesabı bulunan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının elde ettikleri menkul sermaye iradı dolayısıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tahakkuk etmiş olup da 30/5/2007 tarihi itibarıyla ödenmemiş olan vergilerle tahakkuk edecek vergilerin ve bunlara bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zamlarının ödeme zamanı, mükellefin başvurusu üzerine ve aksi yönde bir tespit olmadığı sürece off-shore hesabındaki paranın (yatırılan para ve/veya faiz) mevduat sahibine ödenmesine kadar ertelenir. Erteleme süresince tahsil zamanaşımı işlemez ve bu süre boyunca herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmemesi halinde gecikme zammı tatbik edilmez. Aynı süreye ilişkin faiz tahakkuk ettirilmesi durumunda ise hesaplanan toplam gecikme zammı tutarı, hesaplanan faiz tutarını aşamaz. Ertelenen amme alacaklarından erteleme şartlarını kaybetmemiş olanlar, 31/12/2013 tarihi itibarıyla terkin edilir. Madde kapsamına giren alacaklara karşılık bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar, bu maddeye istinaden ret ve iade edilmez. Bu fıkra hükmü, madde kapsamına giren bankalarda, bankanın yönetim ve denetiminin Fona intikal ettiği veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkilerinin kaldırıldığı tarihten önce off-shore hesabı açtırmış olup bu tarih itibarıyla off-shore hesabından bankaya havale edilen ve havale tutarı banka nezdinde mevduat*

[55] 24/5/2007 tarihli ve 5667 numaralı Bankacılık İşlemleri Yapma ve Mevduat Kabul Etme İzni Kaldırılan Türkiye İmar Bankası Türk Anonim Şirketince Devlet İç Borçlanma Senedi Satışı Adı Altında Toplanan Tutarların Ödenmesi Hakkında Kanun, (RG. 30/5/2007- 26537.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5667.pdf adresinden alındı.

olarak kabul edilmeyen mükellefler adına bu hesaplardan menkul sermaye iradı olarak elde ettikleri gelirler nedeniyle tarh ve/veya tahakkuk ettirilen amme alacakları hakkında da uygulanır. Bu fıkranın uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Bankaların İzne Tabi İşlemleri ile Dolaylı Pay Sahipliğine İlişkin Yönetmeliğin[56] 9'uncu maddesinin 9. ve 10. bentleri hükmüne göre, "*yabancı bankaların Türkiye'de faaliyet gösteren şubeleri bağlı bulundukları gruba ait şube veya diğer mali kurumlara yönlendirmek amacıyla aşağıda belirtilen işlemleri yapamazlar. Bankaların kıyı bankacılığı bölgesindekiler dahil yurt dışında kurulu iştirakleri veya finansal kuruluşlar adına yurt içinde yerleşik kişilerden mevduat veya katılım fonu kabulü amacıyla; formülerler bulundurmaları, münhasıran bu iş için personel istihdam etmeleri, bu iştirakler veya başka mali kurumlar adına toplanacak mevduat veya katılım fonu üzerinden personele ücret, komisyon, prim ve benzeri adlar altında para ödemek veya personele bu iştiraklerin reklam ve propagandasını yaptırmak suretiyle müşterilerini yurt dışındaki (serbest bölgeler ve off-shore bankacılık işlemlerinin yapıldığı limanlar dahil) iştiraklerine yönlendirmeleri, bu ve benzeri yöntemler kullanarak yurt dışında kurulu iştirakleri veya başka mali kurumlar adına mevduat veya katılım fonu toplamaları, Kanunun 150. maddesi hükmü kapsamında izinsiz faaliyette bulunma sayılmıştır*" ve yasak olduğu ifade edilmiştir.

6.4.2.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme

Türkiye'de şube açarak bankacılık faaliyetinde bulunan yabancı kurumlar ile aynı şartlar altında şube açan yerli bankaların vergilendirilmesi esaslarının benzer olduğu söylenebilir. Vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkesinin bir gereği olarak, Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı bankaların topladıkları mevduatlar ve madde kapsamında tevkifat yapılması gereken diğer ödemeleri üzerinden G.V.K.'nun 94'üncü maddesine göre stopaj yapmaları gerekmektedir.[57]

---

[56] 01/11/2006 tarihli Bankaların İzne Tabi İşlemleri ile Dolaylı Pay Sahipliğin İlişkin Yönetmelik, (RG. 01/11/2006- 26333.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=7&MevzuatNo=10746&MevzuatTertip=5#:~:text=(10)%20T%C3%BCrkiye'de%20kurulu,amac%C4%B1yla%20yukar%C4%B1da%20belirtilen%20i%C5%9Flemleri%20yapamazlar adresinden alındı.

[57] Ancak, yabancı bankaların Türkiye'de faaliyet gösteren yerli bankalardan vergileme açısından farklı statüde oldukları durum yabancı bankalarca Türkiye'de mukim gerçek ve tüzel kişilere kredi

"Temel hak ve özgürlükler" konusu "1982 Anayasasında Temel Hak ve Özgürlükler" başlığı altında "Kişinin Hakları ve Ödevleri", "Sosyal ve Ekonomik Haklar", "Siyasî Haklar ve Ödevler" olarak düzenlenmiştir. Konumuz yabancıların bankacılık faaliyetleri açısından sahip oldukları hak ve özgürlüklerin sınırları "Sosyal ve Ekonomik Haklar" başlığı altında, 48. maddede "*Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Anayasa metninde geçen "Herkes" ifadesi bu konuda vatandaşlar ile yabancılar arasında bir eşitliğin olduğunun göstergesidir. Bu nedenle yabancı bankaların faaliyetleri, çalışma hürriyeti kapsamında, özel teşebbüsler içerisinde değerlendirilmelidir. Yabancı bankalar açısından bakıldığında, yabancı bankalar Türk bankaları ile aynı durumda bulunmakta ve eşit bir pozisyonda değerlendirilmektedir. Dava örneklerinde olduğu gibi yabancıların, ülkemizde gösterdikleri faaliyetlerde "Türkiye'de hak ve özgürlüklerinin anayasal düzen ile korumaya alınmasının yanında, bu hak ve özgürlükleri yaşamaları birtakım yükümlülükleri yerine getirmelerine bağlanmıştır. Bu ödev ve yükümlülükler, yabancıların ceza, malî ve vergi kanunlarına tâbi olmaları ile yerine getirilmektedir." Yabancı bankacılık faaliyetleri açısından bir değerlendirmeye tabii tutacaksa, yabancı banka faaliyetinde bulunacak kişilerin yükümlülükleri özel kanunlarca düzenlenmektedir (Önal, 2014, s. 34-35).

6.4.2.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme

OECD Küresel Forumu, dünya çapında küresel şeffaflık ve bilgi alışverişi standartlarının uygulanması konusunda çalışan önde gelen uluslararası kuruluştur. Topluluk, G20'nin 2009'da bankacılık gizliliğinin sona erdiğini ilan etmesinden bu yana, offshore vergi kaçakçılığına karşı mücadelede büyük başarılar elde etmiştir. Küresel Forum aracılığıyla çalışan ülkeler, vergi konularında yüksek şeffaflık düzeyine yol açan sağlam standartlar uygulamıştır (OECD, 2023).

OECD uluslararası vergi kaçakçılığıyla mücadele kapsamında daha iyi koordine edilmiş uluslararası vergi kuralları ve ülkeler arasında daha fazla bilgi

---

veya borç para verilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde Türkiye kaynaklı gelir elde eden yabancı bankaların gelirleri dar mükellefiyet esasında tevkif sureti ile vergilendirilecektir. Bu kurumların herhangi bir şekilde Türkiye'de bir ödeme yapması halinde G.V.K.'nun 94'üncü maddesine göre tevkifat yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

paylaşımıyla, ÇUŞ'ların çok az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için kârlarını yapay bir şekilde Kıyı bankacılığı ülkelere kaydırmasını zorlaştırmaktadır. Çeşitli eylem planlarıyla bu konuyu ele almıştır.

BEPS Eylem 12 zorunlu ifşa kuralları ile vergi mükelleflerinin agresif vergi planlama düzenlemelerini ifşa etmesini gerektirecek kuralların tasarımına yönelik tavsiyeler sunmaktadır. Bu tavsiyeler, agresif vergi planlarına ilişkin erken bilgi ihtiyacı ile açıklamanın uygun şekilde hedeflenmesi, uygulanabilir olması ve vergi mükelleflerinin üzerine aşırı uyum yükü yüklemekten kaçınması arasında bir denge aramaktadır. Agresif vergi planlama stratejileri hakkında zamanında, kapsamlı ve ilgili bilgilerin eksikliği, dünya çapında vergi makamlarının karşılaştığı temel zorluklardandır. Bu bilgiler, hükümetlerin bilgilendirilmiş risk değerlendirmesi, denetimler veya mevzuat veya düzenlemelerdeki değişiklikler yoluyla vergi risklerine hızlı bir şekilde yanıt vermesini sağlamak için gereklidir. Eylem 12 raporu ayrıca uluslararası vergi sistemlerini hedefleyen kurallar ve vergi idareleri arasında daha etkili bilgi alışverişi ve iş birliğinin geliştirilmesi ve uygulanması için özel tavsiyeler ortaya koymaktadır (OECD, 2023).

BEPS Eylem 3 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYK-Kontrollü yabancı şirket) kuralları ile geliri hissedarların yetki alanından kaydıran off shore yapılara karşı koymak için yabancı şirketlerin belirli gelir kategorilerini hissedarlara atfetmeye yönelik yaklaşımları özetlemektedir. Eylem 3 ile vergi mükelleflerinin ikamet ettikleri ülkenin vergi matrahını ortadan kaldırma ve geliri vergi mükellefleri tarafından kontrol edilen yabancı bir şirkete kaydırma riskine yanıt vermektedir. Bu tür kurallar olmadan, KEYK'ler kâr aktarma ve vergilendirmenin uzun vadeli ertelenmesi için fırsatlar sunmaktadır. Vergi konularında vergi idareleri arasında yeterli bilgi değişimi, işletmelerin fiili olarak faaliyetlerini yürüttükleri işyeri merkezinin belirlenmesi, işletmelerin bu işyerlerinde gerçek ekonomik faaliyetler yürütüyor olmaları şartları yerine getirildiğinde KEYK sebebiyle vergi gelirlerindeki azalmanın önüne geçileceği düşünülmektedir. Bu bilgilere ulaşabilmek ve KEYK konusunda vergi şeffaflığının sağlanabilmesi için uluslararası çapta ele alınması gereken üç sorun dikkat çekmektedir: Banka gizliliği, şirket gizliliği, devletlerin arasındaki gizlilik.

Bu durum, vergi kaçakçılığı sorununu çözmek için atılacak adımlarda daha fazla bilgi alışverişinin sağlanmasının önemini göstermektedir (Lindgren, 2014, s. 137).

Kıyı bankacılığı yapılarının daha çok serbest bölgelerde ya da vergi cennetlerinde olduğu görülmektedir. OECD çalışmalarında, kriterleri belirlenen vergi cennetleri listeleri yayınlanmaktadır. OECD tarafından vergi cenneti kriterlerini karşıladığı tespit edilen ülkelerin iyileştirme taahhüdünde bulunabilecekleri bir süreç de oluşturularak vergi şeffaflığı ve etkili bilgi alışverişinin sağlanması amaçlanmıştır. Vergi cennetleri belirlenen kriterlere göre iş birliği yapan ve iş birliği yapmayan vergi cennetleri olarak tanımlanmıştır. Bermuda, Cayman Adaları, Kıbrıs, Malta, Mauritius ve San Marino gibi vergi cennetleri iş birliği yapmayan vergi cennetleri kategorisinde olmamak için vergi amaçlı bilgi alışverişinde bulunmuşlar ve vergi cenneti kriterlerini karşıladıkları halde orijinal listeye dahil edilmemişlerdir. Andorra, Lihtenştayn ve Monako ise, işbirlikçi olmayan vergi cennetleri olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2023). Kıyı bankacılığı alanındaki düzenlemeler "gizli servetin koruyucusu" işlevi gören bankaları hedeflemektedir. Bu bankaların, müşterilerinin bilgilerini vergi makamlarına istenildiği miktar ve şekilde bildirmeleri gerekmektedir. İş modelleri, müşterilerinin rekabetçi kazanç sağlamaları için yabancı sermayeyi çekme üstüne kurulmuştur. Bu nedenle vergi cenneti bankalar ve bulundukları bölgedeki idareler vergilendirilmemiş sermaye hareketliliğinin ortadan kaldırılmasına karşı savunmasızdırlar ve sistemin sürmesini istemektedirler. Küresel sermaye hareketlerini vergi şeffaflığı ile denetleyen ve bilgi değişimi ile vergilendirebilen bir iş birliği (OECD uygulamaları), vergi cenneti hükümetlerini pazarın kapanması tehdidi ile vergi iş birliğine zorlayabilmelidir (Hakelberg, 2016, s. 512).

Kıyı bankacılığı (Off Shore Bankacılık) ile ilgili davaların değerlendirilmesi yapılırken öncelikle davaların genel sonuçları özetlenmiştir. Birbirine zıt kararlar ve karşı oylar belirtilmiştir. Ardından Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve son olarak konunun OECD eylem planları kapsamında şeffaflıkla ilişkisi verilmiştir

Kıyı Bankacılığı (Off Shore bankacılık) ile ilgili yapılan değerlendirmelerin özet hali aşağıda Tablo 6.10'da sunulmuştur:

Tablo 6.10: Kıyı Bankacılığı (Off Shore bankacılık) ile İlgili Yapılan Değerlendirmeler

İncelenen Vergi Davalarının Değerlendirilmesi			
Genel Değerlendirme	**Türk Hukuku Açısından Değerlendirme**	**Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme**	**OECD Açısından Değerlendirme**
Kıyı bankacılığıyla ilgili kararlar incelendiğinde karşıt görüş bildirilen konunun genel olarak dar mükellef kavramıyla ilgili olduğu ve gelirin Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği bahsi olduğu gözlemlenmiştir. Danıştay çoğu kararda dar mükellefiyete tabi gelirin vergilendirilmemesi gerektiği yönünde karar verirken Danıştay savcılarının Türkiye'de vergilendirilmelerinin uygun olacağı yönünde görüş bildirdikleri ve bir tartışma zemini oluşturdukları görülmüştür.	• 5411 Sayılı Bankacılık Kanununda Kurulun* izni ile Türkiye'de temsilcilik açabilecekleri belirtilmiştir. Bu durum Kıyı bankacılığı bankacılık faaliyetleri ülkemizde nispeten denetim altına alındığını göstermektedir. • Bankaların İzne Tabi İşlemleri ile Dolaylı Pay Sahipliğine İlişkin Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin 9. ve 10. bentleri hükmüne göre, "yabancı bankaların TR'de faaliyet gösteren şubeleri bağlı bulundukları gruba ait şube veya diğer mali kurumlara yönlendirmek amacıyla reklam yapamayacakları, prim veremeyecekleri…gibi yapamayacakları işlemler sıralanmıştır.	Türkiye'de şube açarak bankacılık faaliyetinde bulunan yabancı kurumlar ile aynı şartlar altında şube açan yerli bankaların vergilendirilmesi esaslarının benzer olduğu söylenebilir. Vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkesinin bir gereği olarak, Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı bankaların topladıkları mevduatlar ve madde kapsamında tevkifat yapılması gereken diğer ödemeleri üzerinden G.V.K.'nun 94'üncü maddesine göre stopaj yapmaları gerekmektedir.	Konu vergi cennetleri, Eylem3 Eylem12 kapsamında değerlendirilmiştir. BEPS Eylem 3 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYK-Kontrollü yabancı şirket) kuralları ile geliri hissedarların yetki alanından kaydıran off shore yapılara karşı koymak için yabancı şirketlerin belirli gelir kategorilerini hissedarlara atfetmeye yönelik yaklaşımları özetlemektedir. BEPS Eylem 12 zorunlu ifşa kuralları ile vergi mükelleflerinin agresif vergi planlama düzenlemelerini ifşa etmesini gerektirecek kuralların tasarımına yönelik tavsiyeler sunmaktadır.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

6.5. Zarar Telafi Fonuna Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davalarının İncelenmesi

Elektronik hukuk bankası aracılığıyla içtihatlar arasında yapılan "Zarar telafi fonu" başlığında bulunan Danıştay 3.,4.,7.,9. dairelerinin verdiği 26 karar incelenmiştir. İncelenen davalardan Danıştayın konuyu hangi bağlamda ele aldığı gönderilen paraların zarar telafi fonu olarak mı yoksa hizmet karşılığı olarak mı

değerlendirildiği, aynı firmaların farklı dönemlerdeki dava sayıları, karşıt oylar ve oyların odağı gibi noktalar taranmış ve aşağıda tablo 6.11'de sunulmuştur.

Tablo 6.11: Zarar Telafi Fonu ile İlgili Davalar

Konu	Dava Sayısı	Fona aktarılan paraların gelire eklenip vergilendirilmesi yönündeki karar sayısı	Fona aktarılan paraların zarar telafi fonu olarak kabul edildiği yönündeki karar sayısı	Aynı firmanın farklı vergi dönemlerindeki dava sayısı	Karşı oylar	Karşı Oyların odak noktası
Zarar Telafi Fonu	26	3	3	20	3	Fona aktarılan paraların gelir olarak kabul edilip vergilendirilmesi yönünde karar beyan edilmesi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur**.**

Zarar telafi fonu konusu altında 26 dava incelenmiştir. Bu davalardan 20 tanesi aynı firmaların farklı dönemlerdeki davaları olduğu görülmüştür. Bu tür tekrar eden davalardan yalnızca bir tanesi değerlendirilmiştir. Geriye kalan farklı 6 davadan 3 tanesinde danıştay aktarılan paraların gelire eklenip vergilendirilmesi yönünde karar verirken geriye kalan 3 tanesinde ise zarar telafi fonu olarak değerlendirilmiştir. Fona aktarılan paraların gelir olarak kabul edilip vergilendirilmesi yönünde karar beyan eden 2, zarar telafi fonudur olarak değerlendirilmesi yönünde karar beyan eden 1 karşıt oy vardır. Konuyla ilgili 4 örnek vergi davası seçilmiştir. Bu davalar seçilirken karşıt oylar ve birbiriyle çelişen mahkeme kararları dikkate alınmıştır.

Konu OECD BEPS eylem planlarında adı geçen mukim şirket, ilişkili kişi ve vergi planlaması konularıyla ilişkilendirilmiştir. Mukim şirket tarafında Türkiye'de bulunan şirkete sürekli olarak nakit gönderilmesi, şirketin sürekli zarar göstermesi ve gönderilen paraların vergi dışı bırakılması vergi planlaması yapıldığı yönüyle şeffaflıkla ilişkilendirilmiştir. Davalarda yurtdışında mukim şirket tarafından Türkiye'ye "zarar telafi fonu" adı altında gönderilen, sermayeye eklenmeyen, KDV hesaplanmayan ve dolayısıyla vergi matrahına eklenmeyen paralarla ilgili vergi incelemeleri sonrasında yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalara karşı başvurulan yargı organlarının kararları özetlenmiştir. Ardından Danıştay kararları değerlendirilmiştir. Öncelikle davalardaki ortak noktalar, aynı yönde karara bağlanan davaların gerekçeleri, Danıştay üyelerinin karşıt oyları ve bu karşıt oyların gerekçeleri değerlendirilmiştir. Sonrasında davaların dayandığı

kanun metinleri bir araya getirilerek konu Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve vergi şeffaflığı kapsamında OECD BEPS raporlarında geçen uluslararası vergi sorunları kapsamında değerlendirilmiştir.

6.5.1. Zarar Telafi Fonuna Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesiyle İlgili Örnek Vergi Davaları

Bu başlık altında zarar telafi fonuna aktarılan paraların sermayeye eklenerek vergilendirilmesiyle ile ilgili Danıştay'ın karara bağladığı vergi davaları özetlenecektir.

6.5.1.1. Zarar Telafi Fonuna Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesi

Örnek Dava 1: Danıştay dördüncü daire E. 2012/4173 K. 2013/1471 T. 28.3.2013[58]

[58] **4. D., E. 2012/4173 K. 2013/1471 T. 28.3.2013**
Danıştay Kararı: Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek işin gereği görüşüldü: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 28/03/2013 gününde oyçokluğuyla karar verildi.
Karşı Oy: Davacının yurt dışında bulunan ortakları tarafından zarar telafi fonu adı altında gönderilen tutarlar ile daha sonra sermayeye ilave edilen sermaye avanslarının gelir olarak kabul edilerek kurum kazancına eklenmesi yönünde düzenlenen inceleme raporu uyarınca 2005 yılına ilişkin kurumlar vergisinin haksız yere nakden iade edildiği ileri sürülerek salınan kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, sermaye şirketlerinin kazançlarının Kurumlar Vergisine tabi olduğu belirtilmiş, 2. maddesinde Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak kabul edilmiştir.
Türk Ticaret Kanunu'nun 324. maddesinde 'Son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirir. Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim eder. Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde idare meclisi bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde mahkeme, envanter tanzimi veya bir yediemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır.' hükmüne ve yine anılan Kanun'un 'Sermayenin Kısmen Kaybı' başlıklı 54 ncı maddesinde ise 'Esas sermayenin yarısı kaybedilmiş veya şirketin borçları mevcudundan fazla tutmuşsa, yahut şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcut ise anonim şirket hakkındaki 324 üncü madde hükmü tatbik olunur.' hükmüne yer verilmiştir.
Davacı şirketin 2004 döneminden 2011 dönemine kadar sürekli zarar ettiği ihtilafsızdır. Şirket ortaklarının, sürekli zarar eden ve mali durumu, Türk Ticaret Kanunu'nun amir hükümleri uyarınca iflasını gerektirecek derecede kötüleşen şirketin zararlarına katlanmalarının ve şirketin iflas etmemesi için bu süre boyunca sürekli olarak para transferinde bulunmalarının ekonomik ve ticari

Davanın konusu;

Davacının yurt dışında bulunan ortakları tarafından zarar telafi fonu adı altında gönderilen tutarlar ile daha sonra sermayeye ilave edilen sermaye avanslarının gelir olarak kabul edilerek kurum kazancına eklenmesi yönünde düzenlenen inceleme raporu uyarınca 2005 yılına ilişkin kurumlar vergisinin haksız yere nakden iade edildiği ileri sürülerek salınan kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

İstanbul Vergi Mahkemesi'nin kararıyla; çocuk ve hasta bezleri üretmek amacıyla kurulan davacı şirket, ithalatçı bir yapıda olmayıp, ortağı konumunda olan ana firmanın patent hakkına sahip olduğu ürünlerin Türkiye'de üretimini ve pazarlanmasını yaptığı, hammaddenin sadece % 12'lik bir kısmının ortaklardan temin edildiği, davalı idare tarafından esas faaliyet gelirleri itibariyle karlı durumda olan davacının pazarlama, satış dağıtım giderleri dikkate alındığında zarar ettiği, dolayısıyla yabancı ortaklarına Türkiye'deki pazar payının arttırılması hizmeti sunulduğu iddia edilerek dava konusu tarhiyatın yapıldığı, ancak, davacı kurum yerleşmiş bir piyasaya yeni girdiği ve tutunabilmek için ilk yıllarda daha fazla gidere katlanarak zarar ettiği, para transferinin yapılmaması durumda

---

icaplara uygun olmadığı açıktır. Davacı satışlarının F1 Corporation'ın patent hakkına sahip olduğu ürünlerden oluşması, davacının başka firmalara ait ürün satışının bulunmaması, satışı yapılan bu ürünlere ilişkin olarak marka, lisans ve Türkiye'de satış hakları karşılığı F1 Corporation'a herhangi bir ödeme yapılmaması, F1 Corporation ürünlerinin Türkiye'de tek satıcısı olması, parayı gönderen ortak F2 Şirketinin de F1 Corparation'ın hisselerine sahip olduğu bir şirket olması karşısında, şirketin sürekli zarar etmesine rağmen faaliyetine devam etmesindeki amacın, yurt dışında bulunan firmanın bu şirket aracılığıyla Türkiye piyasasına satış yapması ve kazanç elde etmesi olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durumda, zarar telafisi olarak gönderilen paralar, davacı şirketin zarar etmesine rağmen faaliyetine devam ederek, alımlarını yaptığı yurt dışında bulunan şirketin kazanç elde etmesini sağlaması karşılığında gönderildiğinden ve Türk Ticaret Kanunu'nun belirlediği anlamda zarar telafisi fonu niteliği taşımadığından, ticari faaliyet nedeniyle gönderilen söz konusu tutarların kurum kazancına ilavesi edilmesiyle bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanununun vergi ziyaı cezasını düzenleyen 344üncü maddesinin ikinci fıkrası Anayasa Mahkemesinin 6.1.2005 tarih ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararı ile iptal edildiğinden, Anayasa Mahkemesi kararlarının yasama, yürütme ve yargı organları ile idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlaması nedeniyle, görülmekte olan davalarında vergi ziyaı suçu işleyenlere 5479 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar vergi ziyaı cezası kesilmemesi gerekmektedir.
Açıklanan nedenlerle, davalı idarenin temyiz isteminin kısmen kabulüyle mahkeme kararının vergi aslına ilişkin kısmının bozulması, vergi ziyaı cezasına ilişkin kısmının yukarıda belirtilen gerekçeyle onanması gerektiği görüşüyle karara karşıyım.

TTK’nun 324. maddesi hükmünün uygulanacağından, bu haliyle “zarar telafi fonu bedellerinin” ve “sermaye avanslarının” gelir olarak kabul edilemeyeceğinden davacı şirket adına tarh edilen vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmasına karar verilmiştir.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay ise kararında;

Temyiz isteminin reddetmiş ve kararın onanmasına karar vermiştir.

Davada gerekçeli karşı oy kullanılmıştır;

KVK’nun 1. maddesinde sermaye şirketlerinin kazançlarının KV’ne tabi olduğu belirtilmiş, 2. maddesinde TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak kabul edilmiştir.

Davacı şirketin 2004 döneminden 2011 dönemine kadar sürekli zarar ettiği ihtilafsız olduğu, şirket ortaklarının, sürekli zarar eden ve mali durumu, TTK'nun amir hükümleri uyarınca iflasını gerektirecek derecede kötüleşen şirketin zararlarına katlanmalarının ve şirketin iflas etmemesi için bu süre boyunca sürekli olarak para transferinde bulunmalarının ekonomik ve ticari icaplara uygun olmadığı açıktır. Davacı satışlarının F1 Corporation’ın patent hakkına sahip olduğu ürünlerden oluşması, davacının başka firmalara ait ürün satışının bulunmaması, satışı yapılan bu ürünlere ilişkin olarak marka, lisans ve Türkiye’de satış hakları karşılığı F1 Corporation’a herhangi bir ödeme yapılmaması, F1 Corporation ürünlerinin Türkiye’de tek satıcısı olması, parayı gönderen ortak F2 Şirketinin de F1 Corparation’ın hisselerine sahip olduğu bir şirket olması karşısında, şirketin sürekli zarar etmesine rağmen faaliyetine devam etmesindeki amacın, yurt dışında bulunan firmanın bu şirket aracılığıyla Türkiye piyasasına satış yapması ve kazanç elde etmesi olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, zarar telafisi olarak gönderilen paralar, davacı şirketin zarar etmesine rağmen faaliyetine devam ederek, alımlarını yaptığı yurt dışında bulunan şirketin kazanç elde etmesini sağlaması karşılığında gönderildiğinden ve TTK’nun

belirlediği anlamda zarar telafisi fonu niteliği taşımadığından, ticari faaliyet nedeniyle gönderilen söz konusu tutarların kurum kazancına ilavesi edilmesiyle bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle Danıştay üyesi, davalı idarenin temyiz isteminin kısmen kabulüyle mahkeme kararının vergi aslına ilişkin kısmının bozulması, vergi ziyaı cezasına ilişkin kısmının yukarıda belirtilen gerekçeyle onanması gerektiği görüşüyle karara karşı olduğunu ifade etmiştir.

6.5.1.2. Zarar Telafi Fonu Adı Altında Gönderilen Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesi

Örnek Dava 2: Örnek Dava 1'de mevzu bahis olan firmanın yine Danıştay Dördüncü Dairenin aynı gün karar verdiği farklı bir davası incelenecektir; Danıştay dördüncü daire E. 2011/9720 K. 2013/1516 T. 28.3.2013[59]

[59] **4. D., E. 2011/9720 K. 2013/1516 T. 28.3.2013**

Danıştay Kararı: Davacının yurt dışında bulunan ortakları tarafından zarar telafi fonu adı altında gönderilen tutarlar ile daha sonra sermayeye ilave edilen sermaye avanslarının gelir olarak kabul edilerek kurum kazancına eklenmesi yönünde düzenlenen inceleme raporu uyarınca 2007 yılına ilişkin olarak salınan kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması ve 2008 yılına devreden zararın bulunmadığının belirlenmesine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden, kısmen reddeden Vergi Mahkemesi kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Davalı İdarenin temyiz dilekçesinde ileri sürdüğü iddialar, bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmemiştir.

Davacının temyiz istemine gelince;

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29 uncu maddesinde ikmalen vergi tarhı tanımlanmış, Kanun'un 3/B maddesinde ise vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu, 134 üncü maddesinde ise, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Türk vergi sisteminde gerçek gelirin vergilendirilmesi, tek düzen hesap planında ise özün önceliği ilkelerine yer verilmiştir.

Uyuşmazlık dönemde yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 137 nci maddesinde ticaret şirketlerinin hükmi şahsiyeti haiz olduğu, şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilecekleri belirtilmiştir. Kanun'un 546. maddesinde "Esas sermayenin yarısı kaybedilmiş veya şirketin borçları mevcudundan fazla tutmuşsa yahut şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcut ise anonim şirketler hakkındaki 324 üncü madde hükmü tatbik olunur." denilmiş, 324 üncü maddede ise, "Son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirir. Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatı esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim eder. Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde idare meclisi bu durum derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur. Mahkeme bu takdirde

Davanın konusu;

Davacının yurt dışında bulunan ortakları tarafından zarar telafi fonu adı altında gönderilen tutarlar ile daha sonra sermayeye ilave edilen sermaye avanslarının gelir olarak kabul edilerek kurum kazancına eklenmesi yönünde düzenlenen inceleme raporuna göre salınan kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması hakkındadır.

şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde mahkeme, envanter tanzimi veya bir yediemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır." hükmü yer almıştır.

Yukarıda yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde; gelir ve kurumlar vergisi yönünden gerçek bir gelirin elde edilmesi, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın somut ve açık olarak ortaya konması ve vergilendirmeyle ilgili olaylarda gerçek mahiyetin dikkate alınması gerektiği, sermaye şirketlerinde esas sermayenin belli bir bölümünün kaybedilmesi üzerine kamu düzeni gereği sermayenin derhal tamamlanmaması halinde teknik iflas halinin doğacağı anlaşılmaktadır.

Esas kuruluş amacı kar elde etmek olan ticari işletmelerin, uzun vadeli hedefleri dikkate alındığında, ilk yıllarda karın ikinci planda kaldığı ticari hayatın bir gerçeğidir. Zira, rekabet koşulları içerisinde ticari işletmelerin esas amacı öncelikle ayakta kalabilmek, sonrasında ise piyasada tutunmak ve kar elde etmektir. Ancak, ticaret şirketlerinin sürekli zarar etmesine karşın faaliyete devam edilmesinin ekonomik ve ticari icaplara uygun olduğundan da söz edilemez. Öte yandan, sermaye şirketleri kendilerini kuran ortaklardan ayrı bir tüzel kişilik olmalarına karşın, esas amaçları vazettikleri sermaye karşılığı ortaklarının kazanç elde etmelerini temindir. Vergi hukukumuzda ortaklar ile şirketlerin ilişkileri ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve şirket bünyesinde vergilendirilmesi gereken kazançların vergilendirilmeden ortağa aktarılmasını önleyen vergi güvenlik müesseseleri ihdas edilmiştir.

İncelenen dosyada, davacı kurum hijyenik ped, çocuk ve hasta bezleri üretmek amacıyla kurulmuştur. İnceleme elemanınca, davacının esas faaliyet gelirleri itibariyle karlı durumda olduğu, ancak, pazarlama, satış, dağıtım giderleri dikkate alındığında zarar ettiği, dolayısıyla bu zarar miktarı tutarında, yabancı ortaklarına Türkiye'deki pazar payının artırılması hizmeti sunulduğu iddia edilerek dava konusu tarhiyat yapılmıştır.

Davacı şirket ortağı konumunda olan ana firmanın patent hakkına sahip olduğu ürünlerin Türkiye'de üretimini yapıp satmakta olup, satışların bir kısmı da ihracata dayalıdır. Üretimde kullanılan hammaddenin sadece % 12 lik bir kısmı ortaklardan temin edilmekte olup, % 88 lik bölümü üçüncü şahıslardan alınmaktadır. Davacı şirket yerleşmiş bir piyasaya sonradan giriş yapmış ve piyasada tutunabilmek için faaliyete başladığı 2006 yılından itibaren ilk yıllarda daha fazla pazarlama, satış, dağıtım giderlerine katlanmak suretiyle, zarar etmek zorunda kalmıştır. Bunun sonucunda satışlarını ve pazar payını yıllar içinde sürekli olarak artırmış ve 2011 yılında ise kara geçmiştir. Zararlı dönemlerde ortaklarca sermaye tamamlama veya artırımı için bu konuda alınan kararlara dayanılarak paralar gönderilmiştir. Bu paraların gönderilmemesi halinde davacı hakkında Türk Ticaret Kanunu'nun 324 üncü maddesi hükmünün uygulanacağı hususunda tartışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla, "zarar telafi fonu" bedellerinin ve "daha sonra sermayeye ilave edilmiş olan sermaye avanslarının" davacı açısından yurtdışındaki ortağa verilen hizmet karşılığı elde edilen bir gelir olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır. Bu itibarla, davacı şirket adına yapılan tarhiyatta, 2008 yılına devreden zararın bulunmadığının belirlenmesine dair işlemde ve bu tarhiyat ve işleme karşı açılan davayı kısmen reddeden Mahkeme kararının redde ilişkin kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 30/09/2011 günlü ve E:2011/1284, K:2011/3275 sayılı kararının redde ilişkin kısmının bozulmasına oyçokluğuyla, davalı idarenin temyiz isteminin reddiyle kararın kabule ilişkin kısmının onanmasına oybirliğiyle 28/03/2013 gününde karar verildi.

Karşı Oy: Taraflarca temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından taraflar temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyım.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

İstanbul Vergi Mahkemesi kararıyla; Şirketin %99,99 ortaklığı bulunan davacının yurt dışında bulunan ana firmaya verilen Türkiye'deki markalarının pazarlanması hizmeti için ortaklarından zarar telafi fonu adı altında gönderilen tutarının hizmet karşılığı olmasına rağmen kazanca gelir olarak eklenmediği öne sürülerek iade alınan KV tutarına göre dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmıştır. Makul bir süre boyunca zarara katlanmalarında ekonomik ve ticari icaplara aykırı bir durum bulunmadığı, ancak sürekli zarar eden şirketin ve mali durumu, TTK'nun hükümlerine göre iflasını gerektirecek derecede kötüleşen şirketin zararlarına katlanmalarının uygun olmadığı dolaysıyla şirketin zarar etmesine rağmen faaliyetine devam ederek, alımlarını yaptığı yurt dışında bulunan şirketin kazanç elde etmesini sağlaması karşılığında gönderildiğinden ve zarar telafisi fonu niteliği taşımadığından yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Danıştay ise kararında;

Davacı şirket ortağı konumunda olan ana firmanın patent hakkına sahip olduğu ürünlerin Türkiye'de üretimini yapıp satmakta olup, satışların bir kısmı da ihracata dayalıdır. Üretimde kullanılan hammaddenin sadece %12'lik bir kısmı ortaklardan temin edilmekte olup %88'lik bölümü üçüncü şahıslardan alınmaktadır. Davacı şirket yerleşmiş bir piyasaya sonradan giriş yapmış ve piyasada tutunabilmek için faaliyete başladığı 2006 yılından itibaren ilk yıllarda daha fazla pazarlama, satış, dağıtım giderlerine katlanmak suretiyle, zarar etmek zorunda kalmıştır. Bunun sonucunda satışlarını ve pazar payını yıllar içinde sürekli olarak artırmış ve 2011 yılında ise kara geçmiştir. Zararlı dönemlerde ortaklarca sermaye tamamlama veya artırımı için bu konuda alınan kararlara dayanılarak paralar gönderilmiştir. Bu paraların gönderilmemesi halinde davacı hakkında TTK'nun 324. maddesi hükmünün uygulanacağı hususunda tartışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla, "zarar telafi fonu" bedellerinin ve "sermaye avanslarının" davacı açısından yurtdışındaki ortağa verilen hizmet karşılığı elde edilen bir gelir olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır. Bu itibarla, davacı şirket adına yapılan tarhiyatta, 2008 yılına devreden zararın bulunmadığının belirlenmesine dair işlemde ve bu tarhiyat ve işleme karşı açılan davayı kısmen

reddeden Mahkeme kararının redde ilişkin kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin kararının redde ilişkin kısmının bozulmasına oyçokluğuyla, davalı idarenin temyiz isteminin reddiyle kararın kabule ilişkin kısmının onanmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

Davada karşı oy kullanılmış ve üye temyiz isteminin reddi gerektiğini ifade etmiştir.

6.5.1.3. Yurt Dışında Bulunan Ortaklar Tarafından Gönderilen Paraların Kurum Kazancına İlave Edilmesi

Örnek Dava 3: Danıştay dördüncü daire E. 2018/4491 K. 2022/1325 T. 07.03.2022[60]

Davanın konusu;

Davacı şirketin yurt dışında bulunan ortakları tarafından gönderilen paraların kurum kazancına ilave edilmesi gerektiğinden bahisle 2013/11,12 dönemine ilişkin olarak re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı KDV'nin vergilerinin kaldırılması istenilmiştir.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

İlk Derece Mahkemesi kararı: 2013/12. dönemi için resen salınan katma değer vergisi tarhiyatının kurumlar vergisi matrahının değişmesine bağlı olarak yapıldığı, 2013 dönemi için yapılan kurumlar vergisi tarhiyatının kaldırılması

[60] **4. D., E. 2018/4491 K. 2022/1325 T. 7.3.2022**
Danıştay Kararı: Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.
Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.
Açıklanan nedenlerle;
1. Temyiz isteminin reddine,
2. Temyize konu ...Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararının ONANMASINA,
3. Temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına,
4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 07/03/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

istemiyle Vergi Mahkemesinin yargılaması neticesinde ki kararla cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verildiği görüldüğünden, hukuka aykırılığı mahkeme kararıyla tespit edilen kurumlar vergisi matrahına bağlı olarak yapılan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarhiyatında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi: Vergi Mahkemesi kararının hukuka uygun olduğunu belirtilerek istinaf başvurusunu reddetmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları: Davalı idare tarafından, yurt dışı ana firmalardan karşılıksız kullanılan ve zarar telafi fonu olarak kaydedilen tutarların mahiyeti itibariyle gelir olarak kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Tetkik Hâkiminin Düşüncesi: Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması ve temyiz isteminin reddedilmesi gerektiğini düşünülmektedir.

Danıştay ise kararında;

Temyiz istemini reddetmiş, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Dava Dairesinin kararının onanmasına, karar vermiştir.

6.5.1.4. Zarar Telafi Fonu Adı Altında Gelen Paraların Hizmet Karşılı Sayılması

Örnek Dava 4 Danıştay üçüncü daire E. 2016/3630 K. 2017/9305 T. 14.12.2017[61]

[61] **3. D., E. 2016/3630 K. 2017/9305 T. 14.12.2017**
Danıştay Kararı: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü uyarınca temyizen incelenen dosyalarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay'ın kararına bağlı olup, temyiz isteminde bulunan davalı idarenin duruşma talebinin yerine getirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna varıldığından dosya incelenerek işin gereği görüşülüp düşünüldü:
213 sayılı Vergi Usul Kanununu 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu düzenlenmiş, 30'uncu maddesinde; resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış, maddenin vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı halleri düzenleyen bentleri arasında sayılan 4'üncü bendinde; defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek

derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması hali re'sen tarh sebebi olarak öngörülmüş, aynı Kanunun 134'üncü maddesinde ise, vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, saptanması ve sağlanması olduğu kurala bağlanmıştır.
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, sermaye şirketlerinin kazançlarının Kurumlar Vergisine tabi olduğu, 2'nci maddesinde Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak kabul edildiği, 6'ncı maddesinde ise kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağının öngörüldüğü, Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmıştır.
Uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 546'ncı maddesinde, esas sermayenin yarısı kaybedilmiş veya şirketin borçları mevcudundan fazla tutmuşsa, yahut şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcut ise anonim şirketler hakkındaki 324'ncü madde hükmünün tatbik olunacağı; sözü edilen maddenin atıfta bulunduğu ve anonim şirketlerin mali durumunun bozulması halinde idare vazifelerini açıklayan 324'üncü maddesinde ise son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisinin derhal toplanarak durumu genel kurula bildireceği, şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa bir ara bilançosu düzenleneceği, esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, genel kurulca bu sermayenin tamamlanmasına ya da kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirketin feshedilmiş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.
Dosyanın incelenmesinden, dava konusu tarhiyata ilişkin vergi inceleme raporunun dayanağı 24.3.2011 tarih ve 2 sayılı Vergi Tekniği Raporunda; davacı şirketin gıda, hazır giyim, güzellik ve bakım perakendeciliği faaliyetiyle uğraştığı, Kuveyt'te mukim ve %99,60 oranında ortağı olan … Holding Co.SAK ve … ürünlerinin tek satıcısı olan davacının satışlarının da sadece anılan firmanın patent hakkına sahip olduğu ürünlerden oluştuğu, yurtdışında mukim ana firma tarafından 2006 ve 2007 yıllarında "zarar telafi fonu" adı altında gönderilen tutarların bir kısmının gelir tablosu hesaplarına yansıtılmaksızın doğrudan bilançonun öz kaynaklar hesabına kaydedildiği, faaliyet giderleri; pazarlama, satış, dağıtım ve genel yönetim giderlerinden oluşan şirketin AR-GE gideri bulunmadığı, 2003 ila 2007 yıllarına ilişkin gelir tablolarına göre her yıl brüt kâr eden şirketin, faaliyet giderleri nedeniyle kârının zarara dönüştüğü, pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin, faaliyet giderlerine oranının 2003 yılından itibaren sürekli artış gösterdiği, uyuşmazlık yılında %83,7 oranına ulaştığı, pazar payını arttırma ve agresif büyüme stratejisinin bir sonucu olarak faaliyet giderlerinin belirleyicisi olan unsurun pazarlama satış ve dağıtım giderleri olduğu, şirket yetkililerince; sözü edilen giderlerin, Türkiye'de açılan mağazaların; kira, personel, ısıtma, aydınlatma, özel maliyet itfa payları ile Türkiye'de satılan mal ve hizmetler için yurtdışında mukim şirketlere ödenen royalty bedellerinden oluştuğunun ve 2002 yılında girdikleri Türkiye pazarında uzun vadeli yatırım kararları kapsamında mağaza sayısının yıllar bazında artarak 2007 yılında 112 sayısına ulaşıldığı, buna paralel giderlerin de arttığının beyan edildiği, davacı şirkete sermaye avansı adı altında yurtdışında ana firma tarafından 4.1.2005 ila 13.7.2007 tarihleri arasında 72.094.407 lira gönderildiği, söz konusu tutar, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde resmi yazışma veya yönetim kurulu kararı olmaksızın Türkiye'ye gönderildiği gibi Hazine Müsteşarlığı ile bu hususa ilişkin yazışma yapılmadığı, ana firma tarafından muhtelif tarihlerde ve tutarda gönderilen paraların bir kısmının şirketin olağanüstü yönetim kurulu kararları uyarınca zarar telafi fonu olarak ayrılmasına ve hesaplara aktarılmasına karar verildiği ancak, sözü edilen paraların, kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmadığı, üzerlerinden katma değer vergisi hesaplanmadığı ve karşılığında yurt dışındaki firmaya hizmet faturası düzenlenmediği, şirketin yönetici pozisyonundaki şahısların anlatımlarının, sermaye avansı olarak gönderilen tutarların 2006 ve 2007 yıllarında oluşan teknik iflas yani sermayenin 2/3'ünün karşılıksız kalması sebebiyle bu durumun düzeltilmesi amacıyla kullanıldığı yönünde olduğu, davacı şirketin ticari hedeflerinin diğer bir deyişle, pazar payının arttırılması, cironun firmanın global hedeflerine uygun olarak yükseltilmesi, rekabet, pazar payının korunması, bütçe ve planlamaların ana firmanın kontrol ve denetiminde olduğu tespitlerinden hareketle, 2006 ve 2007 yıllarında oluşan teknik iflasın önceden öngörüldüğü, agresif büyüme ve pazar payını arttırma stratejisi sonucu oluşan zararların karşılanması için ana firmadan borç alındığı, sürekli zarar eden ve mali durumu, Türk Ticaret Kanununun amir hükümleri uyarınca iflasını gerektirecek derecede kötüleşen şirkete, iflas etmemesi için bu süre boyunca sürekli olarak para transferinde bulunulmasının ekonomik ve ticari

Davanın konusu;

Davacı şirkete teknik iflastan kurtulmak amacıyla "zarar telafi fonu" adı altında ana şirket tarafından sürekli para aktarılmasının ekonomik ve ticari icaplara uymadığı, aktarılan paraların davacının ana şirkete verdiği hizmet karşılığında olduğu dolayısıyla kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği hakkındadır.

Dava sürecinin özeti ise şu şekildedir:

---

icaplara uygun olmadığı, bu yöntemin basiretli bir tacir gibi davranma yükümlülüğüyle de bağdaştığının söylenemeyeceği, yedek akçelerin ancak kardan ayrılabileceği dikkate alındığında, zarar telafi fonuna aktarılan tutarların yedek akçe olarak da nitelendirilemeyeceği, sermaye avansı adı altında ana şirket tarafından gönderilen paraların gelir hesaplarına intikal ettirilmesi durumunda teknik iflas durumunun gerçekleşmeyeceği, ana şirket ile davacı şirket arasında vergi planlaması yapıldığı eleştirileri getirilerek; yurt dışındaki ana şirketten gönderilip gelir tablosu hesaplarına ilişkilendirilmeksizin sermaye hesapları arasına kaydedilen paraların davacının ana şirkete verdiği hizmetin karşılığı olduğu sonuç ve kanaatine ulaşılarak beyan dışı bırakılan bu tutarların ticari kazanç hükümleri uyarınca kurum kazancına ve katma değer vergisi matrahlarına ilave edilmesi gerektiğinin öngörüldüğü ve bu doğrultuda yeniden düzenlenen gelir tablosu uyarınca dava konusu tarhiyatların yapıldığı anlaşılmıştır.
Ticaret şirketlerinin, kar elde etmek amacıyla faaliyette bulundukları, şirketlerin piyasada tutunabilmeleri ve karlı duruma geçilebilmesi için belirli bir süre zarara katlanmak zorunda kalabilmeleri de ticari yaşamın yadsınamaz bir gerçeğidir. Diğer bir ifadeyle, şirketlerin, ileriki dönemlerde karlı duruma geçme beklentisiyle makul bir süre için zarara katlanmalarında ekonomik ve ticari icaplara aykırı bir durum bulunmamaktadır.
Uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirketin, Türkiye pazarına girdiği 2002 yılından inceleme dönemi olan 2007 yılına kadar sürekli zarar ettiği ve bu nedenle Türk Ticaret Kanunun amir hükümleri uyarınca teknik iflas durumuna düşmemek için %99,60 oranında ortağı olan yurtdışında mukim ana firma tarafından "zarar telafi fonu" adı altında gönderilen tutarların bir kısmının sermayeye ilave edildiği ve faaliyetini de bu ödemeler vasıtasıyla yürütüldüğü ihtilafsız olduğu gibi bu firmanın tek satıcısı konumunda olduğu anlaşılan davacı şirketin, Türkiye'deki pazar payının arttırılması ve korunması, sektördeki diğer firmalarla rekabet edilebilmesi alınacak kararlar ile bütçe ve planlamaların ana firmanın kontrol ve denetiminde olduğu görülmüştür.
Bu durumda, ticari faaliyetleri nedeniyle iflasını gerektirecek derecede kötüleşen davacı şirkete, iflas etmemesi için bu süre boyunca devamlı olarak teknik iflastan kurtulmak amacıyla zarar telafi fonu adı altında para transferinde bulunulmasının ekonomik ve ticari icaplara uygun olmadığı dikkate alındığında, davacı şirkete ana şirket tarafından gönderilen ve kurum kazancına dahil edilmeksizin sermaye hesaplarına kaydedilen tutarın davacının ana şirkete verdiği hizmetin karşılığı olduğu ve bu nedenle söz konusu tutarların kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği sonucuna varıldığından yapılan tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığından aksi gerekçeyle verilen Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.
Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 23.11.2012 gün ve E:2011/1699, K:2012/3076 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 14.12.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.
Karşı Oy: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar bozulması istenen vergi mahkemesi kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında istemin kabulünü gerektirecek durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi ve kararın onanması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.

İstanbul Vergi Mahkemesi kararında; Vergi Tekniği Raporuna göre, gönderilen paraların zarar telafi fonuna aktarıldığı, bahsi geçen paraların pazar payını arttırma karşılığı olmasına karşın gelir kapsamına alınmadan öz kaynak hesaplarına geçirildiği, tutarların kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Vergi inceleme elemanı tarafından davacının ana faaliyeti kapsamında kârlı olduğu ancak şirketin pazar payını artırmak için agresif büyüme kararı alığını ve bu giderlere katlandığı için zarar ettiğinin anlaşılması, ayrıca aktarılan bedellerin daha sonra sermayeye ilave edildiği sebebiyle mahkeme gelir olarak kabulüne olanak bulunmadığından tarhiyatlar kaldırılmıştır.

Davalı idare, gönderilen tutarların, kurum kazancına ilave edilmesi gerektiğini, tutarların "sermaye yedekleri" ve "kâr yedekleri" hesabına kaydedilmesinin hukuka uygun olmadığını, bu konuyla ilgili TTK'nda hüküm bulunmadığını, Tek Düzen Hesap planında da uygulamasının olmadığını, vergi planlaması[62] yapıldığı ve firmanın zararlı gösterildiğini öne sürülerek kararın bozulması istemiştir.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: Davacı şirkete devamlı olarak para transferinde bulunulmasının yurtdışında yerleşik şirketin Türkiye temsilcisi sıfatıyla hizmet ettiği sonucuna varıldığından paraların gelir olarak kabul edilmesi gerektiği düşüncesiyle Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerektiği yönündedir.

Danıştay ise kararında;

Vergi Tekniği Raporunda; yurtdışında mukim ana firma tarafından gönderilen tutarların bir kısmının gelir tablosu hesaplarına yansıtılmaksızın doğrudan bilançonun öz kaynaklar hesabına kaydedildiği, şirketin AR-GE gideri bulunmadığı, 2003-2007 yıllarında kâr eden şirketin, faaliyet giderleri nedeniyle kârının zarara dönüştüğü, pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin, faaliyet giderlerine oranının, uyuşmazlık yılında %83,7 oranına ulaştığı, şirket yetkililerince; sözü edilen giderlerin, Türkiye'de açılan mağazaların genel

[62] Vergi planlaması; mükelleflerin takibini ve devletin sistemdeki açıkları görmesini sağlayan ve idarenin vergi kayıplarına neden olan önlemleri almasını kolaylaştıran bir mekanizma; mükellefler açısından da devlet ile bağlılığı kuvvetlendirmeyi sağlayan bir mükellef hakkı olarak kabul edilmektedir. Daha fazla bilgi için: Eroğlu, Onur (2014), Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması, Ekin Yayınevi, Bursa.

giderleri, Türkiye'de satılan mal ve hizmetler için yurtdışında mukim şirketlere ödenen Royalty[63] bedellerinden oluştuğunu, davacı şirkete sermaye avansı adı altında yurtdışında ana firma tarafından 72.094.407 lira gönderildiği, tutarın, TTK hükümleri çerçevesinde, gelir olarak dikkate alınmadığı, üzerlerinden KDV hesaplanmadığı ve hizmet faturası düzenlenmediği anlaşılmıştır. Bu şekilde para transferinde bulunulmasının hem basiretli bir tacir gibi davranma yükümlülüğüyle bağdaşmadığı hem de ekonomik ve ticari icaplara uygun olmadığı, yedek akçelerin ancak kardan ayrılabileceği dikkate alındığında, zarar telafi fonuna aktarılan tutarların yedek akçe olarak da nitelendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, şirketin iflas etmemesi için devamlı olarak zarar telafi fonu altında para gönderilmesinin ekonomik ve ticari icaplara ters düştüğü göz önüne alınarak bu tutarların ana şirkete verilen hizmet karşılığı olduğu ve kurum kazancına eklenmesi gerektiği sonucuna varılmış ve aksi yönde karar veren Vergi mahkemesinin kararının bozulmasına ve temyiz isteminin kabul edilmesine karar verilmiştir.

Dava da karşı oy kullanılmış ve Danıştay üyesi; Temyiz isteminin reddi düşüncesi ve vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği oyuyla karara katılmamıştır.

Vergi davalarının değerlendirilmesine geçmeden önce zarar telafi fonu ile ilgili davalardan elde edilen bilgilerin özetlenmiş hali aşağıda tabloda 6.12'de sunulmuştur.

[63] İthal eşyanın imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade eder.

Tablo 6.12: Zarar Telafi Fonu ile İlgili Davaların Özeti

Zarar Telafi Fonuna Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesi	ZTF Aktarılan Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesi Dava 1	ZTF adı altında gönderilen Paraların Sermayeye Eklenerek Vergilendirilmesi Dava 2	Yurt dışındaki ortaklar tarafından gönderilen paraların kurum kazancına ilave edilmesi Dava 3	ZTF adı altında gelen Paraların hizmet karşılığı sayılması Dava 4
Konusu	Davacının ortakları tarafından z.t.f tutarlar ile sonrasında sermaye ilave edilen sermaye avanslarının gelir olarak kabul edilmesi hakkında	Örnek dava 1'de mevzu bahis olan firmanın yine Danıştay Dördüncü Dairenin aynı gün karar verdiği farklı bir davası incelenecektir.	Şirketin ortakları tarafından gönderilen paraların kurum kazancına ilave edilmesi gerektiğinden bahisle resen tarh edilen vergi ziyaı cezalı KDV kaldırılması istenilmiştir	Zarar telafi fonunu ana şirket tarafından sürekli para aktarılmasının ekonomik ve ticari icaplara uymadığı ve vergilendirilmesi gerektiğiyle ilgili
Vergi Mahkemesi Kararı	Davacı kurum yerleşmiş bir piyasaya yeni girdiği ve tutunabilmek için ilk yıllarda daha fazla gidere katlanarak zarar ettiği, bedellerin daha sonra sermayeye ilave edilmiş olan sermaye avanslarının gelir olarak kabul edilmeyeceği için tarhiyat hukuka uygun bulunmamıştır	ZFT paraları gelir olarak kabul edilerek kurum kazancına eklenmesi, 2007 yılına ilişkin olarak salınan KV ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması ve 2008 yılına devreden zararın bulunmadığından belirlenmesine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden, kısmen reddeden Vergi Mahkemesi kararı davacı ve davalı idare tarafından temyiz edilmiştir.	KV matrahına bağlı olarak yapılan vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir	Fona aktarılan paraların pazar payını artırma karşılığı olarak değerlendirilmiş ve sonrasında sermayeye ilave edildiği sebebiyle gelir olarak kabulüne olanak bulunmadığından tarhiyatlar kaldırılmıştır.
BİM Kararı			Davalı tarafından ileri sürülen iddiaların kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunu reddetmiştir.	
Danıştay kararı	Temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar vermiştir.	Davalı idarenin temyiz isteminin reddiyle kararın kabulü ilişkin kısmının onanmasına oybirliği ile karar verilmiştir.	Temyiz isteminin reddine, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Dava Dairesinin kararının onanmasına karar verilmiştir	Davacı şirkete iflastan kurtulmak amacıyla "zarar telafi fonu" adı altında sürekli para aktarılmasının ekonomik ve ticari icaplara uymadığı, aktarılan paraların davacı ana şirkete verdiği hizmet karşılığında olduğu dolayısıyla kurum kazancına ilave edilmesi gerektiğinden Vergi Mahkemesi kararı bozulmuş, temyiz istemi kabul edilmiştir.
Karşı oylar	Var. Şirketin aciziyeti açısından konu değerlendirilmiştir.	Var	Yok	Var.Zarar telafi fonu olarak değerlendirilmiştir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda konuyla ilgili dava örnekleri özetlenmiştir. Önce davanın konusu verilmiş ardından Vergi mahkemesi kararı varsa Bölge İdare Mahkemesi kararı son olarak ise Danıştay kararları gerekçeleriyle birlikte sunulmuştur. Son kısımda karşı oylar, varsa gerekçeleri özetlenmiştir.

6.5.2. Vergi Davalarının Değerlendirilmesi

Bu kısımda Danıştay tarafından karara bağlanan dört mahkeme kararı değerlendirilecektir. Mahkeme kararları zarar telafi fonuna aktarılan paraların sermeye eklenip vergilendirilmesiyle ilgilidir. Kararlarla ilgili öncelikle genel bir değerlendirme yapılacak sonrasında Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve OECD açısından değerlendirilecektir.

6.5.2.1. Genel Değerlendirme

Zarar telafi fonuna aktarılan paraların bu fonda değerlendirilmesi ya da sermaye eklenerek vergilendirilmesi konularını işleyen dört mahkeme kararının üçü (Örnek 1- Örnek 2- Örnek 3) paraların zarar telafi fonunda değerlendirilmesi gerektiği ve sermayeye eklenerek vergilendirilmesinin hukuku aykırı olduğu yönünde sonuçlanmıştır. Örnek 1 ve Örnek 2'de Danıştay üyeleri karşı oy kullanmış ve konuyu şirketin TTK'nun iflas, aciziyet ve basiretli iş adamı gibi davranılması gerekliliğinin öngörülmesi şeklinde değerlendirmişler aktarılan paraların sermayeye eklenerek vergilendirilmesi yönünde fikir beyan etmişlerdir.

Örnek 1-2-3'te ise Danıştay yurtdışında mukim ana firma tarafından Türkiye'de bulunan şirketlerin esas faaliyet gelirleri itibariyle aslında kârlı durumda olduğu, satış dağıtım, pazarlama giderleri dikkate alındığında zarar ettiği, davacı kurumun piyasaya tutunabilmek için çeşitli giderlerine katlanarak zarar ettiği, ortaklar tarafından bu paraların gönderilmemesi halinde davacı hakkında TTK'nun 324. maddesinin uygulanılması gerekeceği belirtilmiştir. Bu haliyle zarar telafi fonu bedellerinin ve sermaye avanslarının davacı açısından gelir olarak kabul edilmeyeceği belirtilerek aktarılan paraları gelir olarak kabul etmemiş ve vergilendirilmesini kanuna uygun bulmamıştır.

Örnek 4'te ise konu aynı olmasına rağmen danıştay şirketin iflas etmemesi için devamlı olarak zarar telafi fonu altında para gönderilmesinin ekonomik ve ticari icaplara ters düştüğü göz önüne alınarak bu tutarların ana şirkete verilen

hizmet karşılığı olduğu ve kurum kazancına eklenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiş ve ilk üç örnekle taban tabana zıt bir tablo ortaya çıkmıştır. Örnek 4'te danıştayın konuya ilişkin gerekçesi örnek 1 ve örnek 2'de karşıt görüş bildiren danıştay hakimlerin konuya eğilimleriyle paralellik göstermektedir.

Hem örnek 4'te Danıştayın verdiği kararda hem de örnek 1-2 de Danıştay üyelerinin verdiği karşıt oyda yurtdışından mukim ana firma tarafından Türkiye'de bulunan şirkete sürekli zarar telafi fonu adı altında para aktarılmasının ekonomik ve ticari icaplara uygun düşmediği, Türkiye'de vergilendirilme imkanı bulunmayan yurtdışında yerleşik şirketin Türkiye temsilcisi ve pazarlama birimi gibi hareket ettiği ve vergi planlaması yaptığı sonucuna varıldığından gönderilen paraların kurum kazancına ilave edilmesiyle yapılan tarhiyatların hukuka uygun olduğu ifade edilmiştir.

6.5.2.2. Türk Hukuku Açısından Değerlendirme

Zarar telafi fonuna aktarılan paraların sermayeye eklenerek vergilendirilmesiyle ilgili örnek vergi davalarının tümünde vergi inceleme elemanlılarının yaptığı inceleme ve vergi tekniği raporu sonucunda tarhiyat yapıldığı görülmüştür; Konuyla ilgili kanun maddesi şu şekilde özetlenebilir;

213 sayılı VUK'nun 3. maddesinin (B) fıkrasında; vergi incelemeleriyle ilgili olarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu, bu durumun yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, verginin hangi hallerde takdir komisyonları tarafından hangi hallerde re'sen hesaplanacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı Kanunun 134'üncü maddesinde ise, "*vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, saptanması ve sağlanması olduğu"* kurala bağlanmıştır.

Örnek vergi davalarında zarar telafi fonu altında gönderilen paraların yapılan incelemelerde ticari kazanç olarak kabul edilmesi gerektiği kararı verilmiştir. Ticari kazançla ilgili 5520 sayılı KVK'nun 1. maddesinde, sermaye şirketlerinden elde edilen kazancın kurumlar vergisine tabi olduğu, verginin elde edilen safi kurum kazancına göre hesaplanacağı ve GVK'na göre tüm ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olacağı belirtilmiştir.

Örnek vergi davalarında bahsi geçen zarar telafi fonuna aktarılan tutarların aslında şirketlerin iflas etmemesi için gönderildiği anlaşılmıştır. TTK'nun 546. maddesinde konuyla ilgili, sermayesinin yarısını kaybetmiş ya da borçları mevcudundan daha fazlaysa idare meclisinin durumu genel kurula bildireceği, ara bilanço düzenleneceği, sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığında, sermayenin tamamlanmasına ya da kalan üçte bir sermayenin kafi gelmediği karar verilirse şirketin feshedilmiş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Konuyla ilgili GİB internet sitesinde yayımlanan bir özelgede[64];

- *"TTK'nda zarar telafisi fonu ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı gibi bu ad altında gelen paraların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmadığı,*
- *Sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarların, TTK hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden bu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesinin de mümkün olmadığı,*
- *Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin söz konusu tutarları sermayeye ilave etmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerektiği,*
- *Sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarların, GVK'nun 40. ve KVK'nun 8. maddesinde sayılan giderler kapsamına girmemesi sebebiyle ödenen bu tutarların gider yazılmasının veya zarar olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı,*
- *Diğer taraftan KDV Kanunu'nun 1/1. maddesinde, Türkiye' de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu açıklanmıştır."* ifadeleri yer almaktadır.

Yapılan vergi incelemelerinde zarar telafi fonuna ilişkin olarak, bu fonun örnek davalarda bahsi geçtiği gibi aslında fonu gönderen şirketlere verilen hizmet sebebiyle olduğu iddiasıyla fon tutarı üzerinden %18 KDV hesaplanması gerektiği gerekçesi ile eleştiri konusu yapılmaktaydı.

6102 Sayılı TTK'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ[65] ile "sermayenin kaybı veya borca batık olma durumlarında uyulacak usul ve esaslar" düzenlenmiş ve "Zarar Telafi Fonu",

[64] B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı, 01/06/2012 tarihli Özelge, 06.06.2023 tarihinde https://www.gib.gov.tr/node/94038 adresinden alındı.

[65] 05/09/2018 tarihli 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, (RG. 05/09/2018-30536.Mük.) 06.06.2023 tarihinde https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180915-8.htm adresinden alındı.

"Sermaye Tamamlama Fonu" adı altında gelen paralara yönelik hukuki boşluğun ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. İlgili metin şu şekildedir;

"*Sermayenin tamamlanması*

MADDE 9 – *(1) Sermayenin tamamlanması, bilânço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Kanuni yedek akçelerin yitirilen kısımlarının tamamlanmasına gerek yoktur. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlüdür. Her ortak, payı oranında tamamlamaya katılabilir ve verdiğini geri alamaz. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmez."*

Düzenleme kapsamında ortaklardan alınan paraların sermaye tamamlama fonu adı altında bilançoda yer alması TTK açısından mümkün kılınmıştır. Bu fonun Tebliğ'de belirtildiği gibi karşılıksız bir şekilde, bir borca dayanmayan, sermayeye ilave zorunluluğu bulunmadığı gibi sermayeye ilave edilecek bir avans olmadığı da açıkça görülmektedir. Düzenlemedeki tanımlamalara istinaden, bilanço açıklarının kapatılması amacıyla yapılan ödemelerin karşılıksız olduğu, herhangi bir hizmet karşılığı olmadığı ifade edilmiştir. Bu sebeple, düzenleme kapsamında ortaklardan aktarılan tutarlar için KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

6.5.2.3. Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme

1982 Anayasası'nda vergileme konusunda hangi ilkelerin esas alınacağı "Siyasal Haklar ve Ödevler" içinde "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddede düzenlenmiştir. Madde metninde açık bir şekilde vergilemede "genellik, karşılıklılık, mali güç, kanunilik" ilkelerinin düzenlendiği görülmektedir. Vergilemede adalet ilkesi, eşitlik ve mali güce göre vergi alma ilkelerinin bileşiminin bir sonucu olarak değerlendirilebilmektedir (Çomaklı, Gödekli, s. 2011: 57). Bunun yanında vergilemede adalet ilkesi, vergi kanunlarının adaletli bir şekilde düzenlenmesiyle de ilgilidir. Bu açıdan bakıldığında, genelde olarak kanunlar ve özelde olarak vergi kanunları soyut olmalı, kişiye özel muamelelerle vergi adaleti belli kesimlerin lehine bozulmamalıdır. Kanununda emrettiği üzre devlet, vergi ödeme bilincini toplumun her kademsine yerleştirmek istiyorsa, mükellefler arasında "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasını" sağlamalıdır

(Öz, 2004, s. 71-72). 1982 Anayasa'sında vergilemede eşitlik ilkesi, genel eşitlik ilkesiyle birlikte yorumlandığından Anayasa'nın 10. maddesi vergilemede eşitliğin de temel dayanağı olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesi incelendiğinde eşitlik ilkesine açıkça yer verilmediği (Ateş, 2006, s. 3); genellik, mali güç ve adalet ilkelerinin birlikte yorumlanmasıyla eşitlik ilkesine ulaşıldığı görülmektedir (Gerek & Aydın, 2010, s. 119-127).

Bu bağlamda konu aynı durumda olan şirketlere yurtdışında bulunan mukim şirket tarafından yapılan ödemlerin bazı davalarda sermaye eklenmesi ve vergilendirilmesi; bazı davalarda ise, zarar telafi fonu altında değerlendirilmesi eşitlik, adalet ve dolayısıyla ödeme gücü ilkeleriyle örtüşmemektedir.

6.5.2.4. OECD Çerçevesi Açısından Değerlendirme

Dava örneklerinde geçen yurtdışında mukim şirketlerden aktarılan paraların OECD eylem raporları nezninde değerlendirilmesi vergi planlaması ve mukim şirket ilişkili kişi konularıyla bağdaştırılabilir.

Ülkelerin vergi gelirlerindeki kayıplarıyla ilgili önemli çalışmalar yapan OECD'nin BEPS'i hedef alan eylem planları, hükümetlerin ve uluslararası kuruluşların gündeminde yer almaktadır. ÇUŞ'ların, vergi tabanını aşındırarak kar aktarımı yapmak için kullandıkları karmaşık vergi planlamaları, ulusal vergi gelirlerinde yüksek kayıplara neden olmaktadır (Lamers vd., 2014, s. 4). ÇUŞ'lar bazı faaliyetler veya gelirler için ulusal firmalar yerine daha çok tercihli vergi uygulaması sunan firmaları tercih etmektedirler. Dolayısıyla ÇUŞ'ların vergi planlaması faaliyetleri devlet gelirlerinin azalmasına ve ekonomik verimlilik ile ilgili sorunlara sebep olmaktadır (Johansson vd., 2016, s. 7).

Dava metinlerinde incelenen zarar telafi fonu ile ilgili mukim şirketten gelen paraların görünürlüğü için BEPS 11. eylem planının vergisel işlemleri ve vergi planlamasını şeffaf hale getirilmesi beklenmektedir. Vergi planlama stratejilerini kapsayan detaylı bilgiler genellikle vergi idarelerince elde edilememekte buna rağmen hükümetler riskli bulunan alanları tespit etmek amacıyla zamanında ve geniş kapsamlı bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Denetimler, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi için önemli bir kaynak olmasına rağmen, vergi planlamasının erken tespiti açısından kısıtlı araçlar olarak

kalmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi idarelerine ve vergi politika yapıcılarına vergi riskine ilişkin vergi şeffaflığı için bilgi akışı sağlamak amacıyla hazırlanan önlemlerin kullanışlı olabileceği düşünülmektedir. Diğer faydalı olabilecek önlemler, vergi idareleri ile mükellefler arasındaki işbirlikçi uyum programlarıdır (Birinci & Eser, 2017, s. 10). Vergi planlaması, kanunlara uygun bir şekilde vergi yükünün azaltılmasını amaçlayan stratejik bir süreç olarak tanımlanabilir ve tüm vergi mükellefleri tarafından gerçekleştirilmesi mümkündür (Gerçek & Uygun, 2018, s. 36; Başaran Yavaşlar vd., 2016, s. 10). Bazı çok ÇUŞ'ların düşük vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla vergi planlaması yaparak ilişkili şirketleri üzerinden borçlanma, gayri maddi hakların transferleri gibi yollarla kârlarını başka ülkelere aktardıkları bilinen bir gerçektir (Kara ve Öz, 2016, s. 175). Nitekim zarar telafi fonu ilgili örnek dava 4'te davalı idare tarafından şirketin vergi planlaması yaparak yurt içindeki firmayı zararlı gösterildiği ileri sürülerek vergi mahkemesinin kararının bozulması istenmiştir. Dolayısıyla mukim şirketin ilişkili şirkete zarar telafi fonu altında gönderdiği ve sermayeye eklenmeler paralar vergi planlaması olarak değerlendirilebilir.

Zarar telafi fonu ile ilgili yapılan değerlendirmelerin özet hali aşağıda tablo 6.13'te sunulmuştur.

Tablo 6.13: Zarar Telafi Fonu ile İlgili İncelenen Vergi Davalarının Değerlendirilmesi

Genel Değerlendirme	Türk Hukuku Açısından Değerlendirme	Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirme	OECD Açısından Değerlendirme
Zarar telafi fonuna aktarılan paraların bu fonda değerlendirilmesi ya da sermaye eklenerek vergilendirilmesi konularını işleyen dört mahkeme kararının üçü (Örnek 1- Örnek 2- Örnek 3) paraların zarar telafi fonunda değerlendirilmesi gerektiği ve sermayeye eklenerek vergilendirilmesinin hukuku aykırı olduğu yönünde sonuçlanmıştır. Örnek 1 ve Örnek 2 de Danıştay üyeleri karşı oy kullanmış ve konuyu şirketin TTK'nun iflas, aciziyet ve basiretli iş adamı gibi davranılması gerekliliğinin öngörülmesi şeklinde değerlendirmişlerdir. Örnek 4'te ise konu aynı olmasına rağmen danıştay şirketin iflas etmemesi için devamlı olarak zarar telafi fonu altında para gönderilmesinin ana şirkete verilen hizmet karşılığı olduğu ve kurum kazancına eklenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiş ve ilk üç örnekle taban tabana zıt bir tablo ortaya çıkmıştır. Örnek 4'te danıştayın konuya ilişkin gerekçesi örnek 1 ve örnek 2'de karşıt görüş bildiren danıştay hakimlerin konuya eğilimleriyle paralellik göstermektedir.	Örnek vergi davalarında bahsi geçen zarar telafi fonuna aktarılan tutarların aslında şirketlerin iflas etmemesi için gönderildiği anlaşılmıştır. TTK'nun 546. maddesinde konuyla ilgili, şirketlerin aciziyeti konusu işlenmiştir. Yapılan düzenlemelerle ortaklardan alınan paraların sermaye tamamlama fonu adı altında bilançoda yer alması TTK açısından mümkün kılınmıştır. Bu fonun karşılıksız bir şekilde, bir borca dayanmayan, sermayeye ilave zorunluluğu bulunmadığı gibi sermayeye ilave edilecek bir avans olmadığı da açıkça görülmektedir. Düzenlemedeki tanımlamalara istinaden, bilanço açıklarının kapatılması amacıyla yapılan ödemelerin karşılıksız olduğu, herhangi bir hizmet karşılığı olmadığı ifade edilmiştir. Bu sebeple, düzenleme kapsamında ortaklardan aktarılan tutarlar için KDV hesaplanmaması gerekmektedir.	Konu aynı durumda olan şirketlere yurtdışında bulunan mukim şirket tarafından yapılan ödemlerin bazı davalarda sermaye eklenmesi ve vergilendirilmesi; bazı davalarda ise, zarar telafi fonu altında değerlendirilmesi eşitlik, adalet ve dolayısıyla ödeme gücü ilkeleriyle örtüşmemektedir.	Dava örneklerinde geçen yurtdışında mukim şirketlerden aktarılan paraların OECD eylem raporları nezdinde değerlendirilmesi vergi planlaması ve mukim şirket ilişkili kişi konularıyla bağdaştırılabilir. Dava metinlerinde incelenen zarar telafi fonu ile ilgili mukim şirketten gelen paraların görünürlüğü için BEPS 11. eylem planının vergisel işlemleri ve vergi planlamasını şeffaf hale getirilmesi beklenmektedir. Nitekim zarar telafi fonu ilgili örnek dava 4'te davalı idare tarafından şirketin vergi planlaması yaparak yurt içindeki firmayı zararlı gösterildiği ileri sürülerek vergi mahkemesinin kararının bozulması istenmiştir. Dolayısıyla mukim şirketin ilişkili şirkete zarar telafi fonu altında gönderdiği ve sermayeye eklenmeler paralar vergi planlaması olarak değerlendirilebilir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Zarar telafi fonu konulu davaların değerlendirilmesi yapılırken öncelikle davaların genel sonuçları özetlenmiştir. Birbirine zıt kararlar ve karşı oylar belirtilmiştir. Ardından Türk hukuku açısından, anayasal ilkeler açısından ve son olarak konunun OECD eylem planları kapsamında şeffaflıkla ilişkisi verilmiştir.

6.6. Değerlendirme

Örtülü kazançla ilgili davalarda ortaklara kullandırılan faizsiz paraların örtülü kazanç olup olmadığı yönündeki davalarda vergi mahkemesinin örtülü kazanç olarak kabul ettiği Danıştay'ın ise kararlarının çeliştiği görünmektedir. Durumun ticari icaplara uygun olmadığı yönünde değerlendirme yapılmıştır. Konunun hem ticari icaplar açısından hem paraların kullandırılması sonucunda faiz yürütülmediğinden, KDV ya da başka bir vergi hesaplanmadığından örtülü kazanç olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır.

Serbest Bölgede emsaline göre düşük bedelle mal alış satımı ile ilgili davalarda vergi inceleme raporlarındaki ortak görüş örtülü kazanç olduğu yönündedir. Danıştay konuyu ihracat yapacak şirket açısından değerlendirmiş ve maliyetlerin eklenmediğini belirterek şirketi haklı bulmuştur. Bu davalarda karşı oylar bağlantılı/ilgili kurum emsaline göre bariz düşüklük kuralları sağlandığından örtülü kazanç olduğu yönündedir. Konuyla ilgili; emsal fiyat incelemeleri sonucunda bariz düşüklük ortaya çıkarılırsa örtülü kazanç olarak değerlendirilmesi, maliyetler eklendiğinde ve fiyat incelendiğinde bariz düşüklük ortaya çıkmadığında ise örtülü kazanç olarak kabul edilmemesi doğru olacaktır.

ÇVÖA ilgili davalarda konular mukim şirket, dar mükellef kurumun vergilendirilmesi ve gayri maddi hak bedelleri hakkında olduğu görülmüştür. Davalar incelendiğinde mükelleflerin ihtirazi kayıtlarının idarece kabul edilmeyerek işlemlerin yapıldığı ve vergi mahkemelerinde idareyi haklı bulduğu, Danıştay'ın ise çoğu kararı iptal ettiği iptal etmediklerinde karşı oyların olduğu görülmüştür. Karşı oyların odak noktası gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusudur. Yurt dışından kiralanan uçaklar için yapılan kira ödemelerinin gayrimaddi hak olarak görüldüğü Türkiye'de vergilendirileceği sonucuna ortak olarak varıldığı görülmüştür. Yalnızca bir dava da ülkelerin arasındaki anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmiş ve ana ülkede vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda ÇVÖA baz alınarak değerlendirme

yapılması, anlaşmaların ülkeler arasında farklılık gösterebileceği, Türkiye'nin vergi gelirlerini koruması açısından anlaşmalara gerekli özenin gösterilmesi doğru olacaktır.

Off shore bankacılık üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini konu alan davaların odak noktaları mükellefiyet, muhabirlik işlemleri, kazancın menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi konularıdır. Off shore bankacılık hizmetlerinin genellikle vergi cenneti ülkelerinde kurulmaktadır. Amaçları ise vergi oranının yüksek olduğu yerlerdeki mevduatları çekerek vergi oranının düşük olduğu ülkelere aktarmak ve devletlerin vergi matrahlarını aşındırmaktır. Konu bankaların asıl kuruluş amaçları dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Bu kapsamda görevleri mevduat toplama olduğu ve "banka" kapsamında değerlendirildiğinden eğer gelir TL cinsinden elde ediliyorsa menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır. Mükellefiyet açısından bakıldığında ise örnekte olduğu gibi tam mükellef aracı kurumdan dar kuruma aktarıldığında da gelirin Türkiye'de elde edilmiş sayılıp vergilendirilmesi doğru olacaktır.

Zarar telafi fonu ile ilgili davalarda; yurtdışındaki ana şirketten sürekli zarar eden firmaya aktarılan paraların bu fonda değerlendirilmesi ticari icaplara uygun düşmemektedir. Ana firmaya verilen bir hizmet kapsamında değerlendirmesi ve vergilendirilmesi hem ana firmanın vergilendirilmesi hem de ülkemizdeki vergi matrahının aşınmaması açısından doğru olacaktır.

SONUÇ

Küreselleşme ve dijitalleşme, ÇUŞ'lar açısından önemli avantajlar gündeme getirirken, vergi idareleri için de ÇUŞ'ların vergilendirilememe sorunlarının ortaya çıkmasına, uluslararası alanda vergi uyumsuzluklarına, devletlerin vergi tabanlarının aşınmasına neden olmuştur. Bu süreç zararlı vergi rekabetini beraberinde getirmiş ve vergi gelirlerinde azalmalar meydana gelmiştir. Bu durum küresel bir sorun haline geldiği için kamu politika yapıcıları koordinasyon çabalarını üstlenmiş ve vergi şeffaflığını dolayısıyla ÇUŞ'ların daha başarılı bir şekilde vergilendirilmesini hedefleyen reformlar ortaya çıkarmaya çalışmışlardır. OECD bu koordinasyon çalışmalarının başında yer almaktadır.

Bu çalışma, OECD'nin hazırladığı BEPS eylem planlarının ve bu kapsamda yapılan düzenlemelerin vergi şeffaflığına sağladığı katkının belirlenmesi, Türkiye'nin bu uygulamalar karşısında aldığı aksiyonların ve attığı adımların incelenmesi, bu inceleme kapsamında Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde vergi şeffaflığı açısından değerlendirilmesi amacıyla yürütülmüştür.

Tez araştırmasında; Vergi şeffaflığının OECD BEPS eylem planları çerçevesinde Türk vergi yargısında bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi (AS1), Danıştay'da görülen örnek vergi davalarının OECD eylem planlarında bahsi geçen uluslararası vergi sorunları çerçevesinde nasıl değerlendirildiğinin incelenmesi (AS2), OECD BEPS uygulamalarının vergi şeffaflığına nasıl katkı sağlayacağının incelenmesi (AS3) şeklinde oluşturulan araştırma sorularına cevap aranmıştır.

Tez araştırmasında vergi şeffaflığı konusunun kavramsal çerçevesini oluşturmak için öncelikle vergi şeffaflığı literatürü detaylıca incelenmiştir. Araştırmada literatürün büyük kısmının vergi şeffaflığını OECD çalışmaları kapsamında ele aldığı görülmüştür. Bu sebeple öncelikle BEPS eylem planlarının temelini oluşturduğu düşünülen 98 Raporu ve şeffaf olmayan uygulamalarına yönelik uygulamalar incelenmiştir. Ardından BEPS eylem raporlarında ÇVÖA'larının zemini oluşturan Model Anlaşma konusu açıklanmıştır. Sonrasında BEPS eylem planları her biri ayrı ayrı değerlendirilerek, bağlantılı oldukları

konular literatürle ilişkilendirilerek detaylıca incelenmiştir. OECD eylem raporları güncellenen ve görülen eksikliklerin sürekli bir yenileme döngüsünde olduğu raporlardır. Dolayısıyla raporların en güncel halleri ve yayınlandıktan sonra geçirdiği dönüşüme de çalışmada yer verilmiştir.

Araştırmanın metodolojik tercihleri; araştırmacının konumu, araştırmaların metodolojik özellikleri, araştırmacının motivasyonu ve gerekçeleri doğrultusunda şekillenmiştir. Bu bağlamda, araştırma paradigmaları ve araştırma metodolojilerinin özellikleri değerlendirilmiş ve araştırmacının tercihleri açıklanmıştır.

Tez araştırması için oluşturulan araştırma soruları göz önüne alındığında vergi şeffaflığı konusuyla ilgili anlamlı ve zengin bilgiye ulaşabilmek amacıyla araştırma nitel araştırma çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmada vergi şeffaflığıyla ilgili oluşturulacak zemin için doküman analizi yöntemi seçilirken son bölümde incelenecek Danıştay kararları için hukuk metodolojisinden yararlanarak dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılmıştır. ÇUŞ'ların vergilendirilmesiyle ilgili mahkeme kararları incelenmesi ve vergi şeffaflığı çerçevesinde değerlendirilmesi sırasında mahkeme belgelerinin metinlerinden bilgi çıkarmayı, ardından metni yorumlamayı ve kategoriler halinde düzenlemeyi ve bu bilgileri kalıpları belirlemek için kullanmayı içeren niteliksel ampirik metodoloji kullanılmıştır.

Araştırmanın metodolojik tasarımına göre nitel araştırma kapsamında BEPS eylem planları kapsam, temel alan ve kategoriler bazında değerlendirilmiştir. Her bir eylem planıyla ilgili OECD veri tabanı, ulusal ve uluslararası kaynaklar kullanılarak güncel veriler sunulmuştur. Yine nitel araştırma kapsamında Türkiye'nin vergi şeffaflığı süreci değerlendirilmiştir. Her bir eylem planıyla ilgili kanun değişiklikleri, uygulama değişiklikleri, politika değişiklikleri sunulmuştur.

OECD BEPS Projesi kapsamında geliştirilen, 15 eylem planı incelendiğinde gelişmekte olan devletleri vergiden kaçınma konusunda ulusal ve uluslararası kural ve araçlarla donatma, kârların veya kâr üreten ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve değerin yaratıldığı yerlerde vergilendirilmesini vurgulayarak şeffaflığı sağlama amacı güttükleri görülmektedir. OECD bünyesinde vergi

şeffaflığı konusu iki yönden ele alınmıştır. İlki Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Alışverişi Küresel Forumu (Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) aracılığıyla yüksek varlıklı bireylerin bilgilerinin bilgi paylaşımı nezninde değerlendirilmesini içermektedir. Çalışma alan kısıtı sebebiyle ikinci yönüne odaklanmıştır. İkincisi ise, model anlaşmayla başlayıp BEPS eylem planları ve iki sütunlu çözümle devam eden bu süreçte ÇUŞ'ların vergi tabanlarını aşındırmalarının, kârlarını aktarmalarının tamamen engellenemese de azaltılmasını ve en azından küresel çapta asgari bir vergi ödemeleri için uluslararası bir uyum politikası içinde olmayı amaçlayan politikalar ve yumuşak hukuk yaptırımlarını içermektedir.

Vergi şeffaflığı kapsamında Türkiye'nin hukuki durumu; Vergi şeffaflığı bağlamında BEPS eylem planlarında yer alan transfer fiyatlandırmasının unsurları, OECD ve KVK nezdinde değerlendirildiğinde, yapılan düzenlemelerin OECD esas alınarak benimsendiği ve bu düzenlemelerle büyük oranda uyumlu oldukları tespit edilmiştir.

Vergi şeffaflığı OECD'nin odak noktalarından biri olan vergi cennetleri bağlamında değerlendirildiğinde; Türk vergi mevzuatında KVK'nun 30/7 fıkrası gereğince Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden "bu ödemelerin verginin ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi" yapılacağı hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi cenneti olan yerlerde faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında değerlendirilebilmektedir. Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterli olacaktır. Ancak OECD'nin kara listesinde bir vergi cenneti bulunmadığı için Cumhurbaşkanı tarafından da vergi cennetleri ilan edilmemekte ve %30'luk kesinti (stopaj) de yapılmamaktadır. Bu durumda ÇUŞ'ların vergiden kaçınmaya ve kaçırmaya yönelik faaliyetleri izlenememekte, şirketler kârlarını aktarmaya devam etmektedirler.

Vergi şeffaflığı BEPS eylem planlarında yer alan ÇVÖA bağlamında incelendiğinde OECD model anlaşma kullanılarak hazırlanan anlaşmalarla 2022 yılı sonu itibarıyla toplam 101 ülke ile anlaşma imzalandığı bu anlaşmalardan

88'inin yürürlüğe girdiği ve şu an yürürlükte olan anlaşma sayısının ve anlaşmaların uluslararası uygunluğunun yeterli olduğu söylenilebilir.

Nitel araştırma sonucunda oluşturulan vergi şeffaflığının kavramsal çerçevesi dikkate alınarak bir çıkarım yapılmış ve vergi şeffaflığının kavramsal bir tanımı yapılmıştır. Bu kapsamda vergi şeffaflığı; vergiden kaçınma, kamu gelirlerinde azalma, vergi kaçakçılığı, vatandaşların vergiye uyumunun zedelenmesi, yolsuzluk, terörün finansmanının desteklenmesi, kara para aklanması gibi olumsuz durumlara karşı vergilerin rekabet edebilirliğine, kamuya karşı hesap verebilir hale getirilmesine, etkin bir bilgi paylaşımı ağıyla, ÇUŞ'ların, gelir ve varlıklarının vergilendirilmesini zorunlu kılarak, vergi uyumunu sağlayamaya yardımcı olan bir mekanizma olarak tanımlanmıştır.

Araştırmanın metodolojik tasarımına göre nitel araştırma sonrasında hukuk metodolojisinin kullanıldığı ve Danıştay kararlarının dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılarak değerlendirildiği kısımda, çalışmanın ana araştırma sorusu olan "*Şeffaflığın OECD BEPS planları çerçevesinde Türk yargısında bir etkisinin olup olmadığı?"* incelenmiştir. Bu kapsamda öncelikle vergi yargısında son mahkeme olan Danıştay kararları incelenmiştir. Kararlar incelenmeden önce Danıştayın dava görme usulü sunulmuştur. Danıştay davaları incelenirken bir Elektronik Hukuk Bankası olan Legal Bank internet sitesi kullanılmıştır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na göre vergi dava dairesi olarak belirlenen Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dairelerin kararları incelemiştir. Site üzerinden taranan mahkeme kararı örnekleri incelenirken aranılan başlıklardaki örnek sayıları dikkate alınarak Danıştay kararları incelenmiştir. Kararlar özelleştirilirken anahtar kelimelerle filtreleme yapıldığında OECD BEPS kararlarında vergi şeffaflığı ile bağdaştırılan "örtülü kazanç", "vergi cennetleri", "bilgi paylaşımı", "zarar telafi fonu", "OECD", "vergi şeffaflığı", "kıyı bankacılığı (off-shore)", "mukim şirket", "iştirak", "çifte vergileme", "transfer fiyatlandırması", "gayri maddi hak" gibi başlıklarla konu daraltılmıştır. Ancak taratılan konu başlıklarından bazılarıyla ilgili örnek mahkeme kararlarına ulaşılamamıştır. Ulaşılan mahkeme kararları (1) transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, (2) serbest bölgede bulunan ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, (3) kıyı bankacılığı bankacılık

faaliyetleri ve elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, (4) çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve gayri maddi hakların vergilendirilmesi ve (5) zarar telafi fonu olarak gruplandırılmıştır. Ardından her bir grupla ilgili danıştay kararları tek tek incelenmiştir. İnceleme sırasında her bir dava için danıştayın konuya ilişkin verdiği karar, tekrarlayan davaların sayıları, karşı oylar alınmış ve sunulmuştur. Bu davaların arasından örnek dava seçerken, davada konunun hangi yönleriyle ele alındığına, varsa aynı konu hakkında birbirine zıt verilen kararlara ve varsa karşıt oylara dikkat edilmiştir. Ardından gruplandırılan konu kısaca açıklanmış ve seçilen davalar sunulmuştur. Oluşturulan her grup sonunda öncelikle genel bir değerlendirme yapılmıştır. Davalarda ortak noktalar ve birbirine karşıt davalar değerlendirilmiştir. Sonrasında anayasal ilkeler, OECD'nin vergi şeffaflığı temelindeki bakış açısı ve Türk hukuku açsından yorumlanmıştır.

Danıştay kararları, OECD BEPS eylem planlarında geçen uluslararası vergi sorunları vergi şeffaflığı açısından değerlendirilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili mahkeme kararlarında, şeffaflık ve özün önceliği konularının değerlendirildiği Eylem 5'te, BEPS endişelerine yol açtığı düşünülen "*ilişkili kişi"* kavramına değinilmiştir. İlişkili kişilere faizsiz kullandırılan nakitlerin Danıştay tarafından, bazı örneklerde "*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" olarak kabul edildiği, bazı örneklerde ise kabul edilmediği görülmüştür. Kabul edilmeyen davalarda Danıştay hâkimleri gerekçeli karşıt oy kullanarak karara katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Bu durum aynı konuda mahkemelerin nasıl farklı karar verdiğini ve mahkeme kararlarının birbiriyle çeliştiğini göstermiştir.

Serbest bölgede bulunan ilişkili kişiye emsaline göre düşük bedelle mal satma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmayla ilgili davalarda; Vergi inceleme elemanlarının emsal fiyat araştırması yapmadan, serbest bölgeye satış fiyatı ile serbest bölgeden satış fiyatı arasındaki farkı doğrudan örtülü kazanç kabul ederek matrah farkı buldukları görülmüştür. Ancak Danıştay'ın konuyu ihracat yapacak şirket açısından değerlendirdiği, şirketin katlanması gereken ödemelerinin ve maliyetlerinin olduğu, risk aldığı ve fiyatın bu maliyetler düşünüldüğünde emsaline göre fazla olmadığı yönünde ortak bir zeminde karar verdiği görülmüştür. Karşıt görüş sunan hâkimlerin ise davacı şirketin konuyla

ilgili sunduğu belgelere rağmen örtülü kazancın unsurlarından "*bağlantılı/ilgili kurum-emsale göre bariz düşüklük"* gibi koşullar sağlandıysa davacı şirketin açıklamalarından ikna olmayıp örtülü kazanç konusunda ısrarcı oldukları gözlemlenmiştir.

BEPS eylem 6 kapsamında değerlendirilen ÇVÖA'larıyla ilgili örnek gösterilen vergi davalarında, konu mukim şirket, dar mükellef kurumun vergilendirilmesi ve yine BEPS Eylem 8 kapsamında değerlendirilen gayri maddi hak bedelleri etrafında toplanmıştır. ÇVÖA'larıyla ilgili olarak vergi davalarında karşıt oylar en çok gayri maddi hakların vergilendirilmesinde görülmüştür. Vergi mahkemeleri genellikle alınan danışmanlık hizmetlerini gayri maddi haklar olarak görüp, vergilendirilmesi gerektiği yönünde kararlar verirken, Danıştay bazı davalarda vergi mahkemesinin bu yöndeki kararını hukuka uygun bulmuş ve kabul etmiş ancak bazı davalarda ise hukuka uygun bulmamıştır. Danıştayın bu durumu hukuka uygun bulduğu davalarda oylamaya katılan hakimler ve tetkik hakimleri düşünce belirtmişler ve karşıt oylar kullanmışlardır. Bu düşüncelerin ve karşıt oyların ortak noktası, gayri maddi hakların serbest meslek faaliyeti çerçevesinde değerlendirilip ticari kazanç olarak mukim devlette vergilendirildiği yönünde olmuştur.

BEPS Eylem 3'te KEYK kurallarıyla vergi mükelleflerinin ikamet ettikleri ülkenin vergi matrahını ortadan kaldırma ve geliri vergi mükellefleri tarafından kontrol edilen yabancı bir şirkete kaydırma riskine yanıt vermeyi amaçlamaktadır. Kıyı bankacılığı konusu da OECD BEPS eylem planlarında hem vergi cennetleri kapsamında hem de Eylem 3 ile değerlendirilmektedir. Kıyı bankacılığıyla ilgili kararlar incelendiğinde karşıt oyların olmadığı, ancak Danıştay savcılarının çoğu kararda Danıştay kararına zıt görüş bildirdiği görülmüştür. Zıt görüş bildirilen konunun genel olarak dar mükellef kavramıyla ilgili olduğu ve gelirin Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği bahsi olduğu gözlemlenmiştir. Danıştay çoğu kararda dar mükellefiyete tabi gelirin vergilendirilmemesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Ancak Danıştay savcılarının dar mükellefiyete tabi gelirin Türkiye'de vergilendirilmesinin uygun olacağı yönünde görüş bildirdikleri ve bir tartışma zemini oluşturdukları görülmüştür. Danıştay ve Danıştay savcılarının

dava içinde farklı görüş bildirmelerinin yanı sıra, aynı dava dairesinin benzer davalarda birbirine taban tabana zıt karar verdiği de görülmüştür.

Aynı konuya ilişkin bazı davalarda Danıştay kıyı bankacılığı yapan bankanın muhabir banka aracılığıyla Türkiye'den mevduat toplamasına rağmen kanuni ve iş merkezinin yurt dışında olması ve dolayısıyla faaliyetin o ülkede yapılıyor sayılması nedeniyle bankanın dar mükellef olarak vergilendirilmesinin ve yapılan havale işlemleri nedeniyle Kıyı bankacılığı yapan bankanın daimî temsilcisi sayılması da GVK ve KVK uyarınca mümkün olmadığını belirtmiştir. Mevzuatımıza göre bu bankalardan elde edilen faiz gelirinin yabancı ülke bankalarından elde edilmiş olarak kabul edildiği Danıştay tarafından ifade edilmiştir. Ancak bazı davalarda da Kıyı bankacılığı yapan bankaların kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunmasına rağmen, Türkiye'den mevduat toplamalarından dolayı GVK 75'inci madde 7'inci bentte belirtilen "banka" kapsamında değerlendirilmesi, daimî temsilci sıfatına sahip yerli banka adına kurumlar vergisi tarhiyatı yapılabileceği ve bu kurumlardan elde edilen safi gelirlerinin tutarı ne olursa olsun TL cinsinden elde edilmesi durumunda enflasyondan arındırılarak beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu davalarda sunulan gerekçeler aynı dava dairesinin kıyı bankacılığıyla ilgili verdiği kararlarda çelişkili bir durum oluşturmuştur.

Zarar telafi fonu adı altında gelen paraların sermayeye eklenerek vergilendirilmesi konusu, yurtdışında mukim şirketlerden aktarılan paraların OECD eylem raporları nezninde değerlendirilmesi, vergi planlaması, mukim şirket ve ilişkili kişi konularıyla bağdaştırılmıştır. Zarar telafi fonuyla ilgili incelenen davalarda Danıştay yurtdışında mukim ana firma tarafından Türkiye'de bulunan şirketin esas faaliyet gelirleri itibariyle kârlı durumda olduğunu, satış dağıtım, pazarlama giderleri dikkate alındığında zarar ettiğini, ortaklar tarafından bu paraların gönderilmemesi halinde davacı hakkında TTK'nın 324'üncü maddesinin uygulanılması gerekeceğini belirtmiştir. Bu sebeple zarar telafi fonu bedellerinin ve sermaye avanslarının davacı açısından gelir olarak kabul edilmeyeceğini belirtilerek vergilendirilmesini kanuna uygun bulmamıştır. Bu karara karşılık aynı konuyu işleyen bir başka Danıştay kararında yurtdışında mukim ana firma tarafından Türkiye'de bulunan şirkete sürekli zarar telafi fonu

adı altında para aktarılmasının ekonomik ve ticari icaplara uygun düşmediğini, Türkiye'de vergilendirilme imkânı bulunmayan yurtdışında yerleşik şirketin Türkiye temsilcisi ve pazarlama birimi gibi hareket ettiği ve vergi planlaması yaptığı sonucuna varıldığından gönderilen paraların kurum kazancına ilave edilmesiyle yapılan tarhiyatların doğru olduğu ifade edilmiş ve yine çelişkili bir tablo ortaya çıkarılmıştır.

Danıştay dava örnekleri incelendiğinde; tüm gruplarda aynı konuyla ilgili taban tabana zıt kararlar en çok dikkat çeken konudur. Bazı davalarda aynı danıştay dairesinin aynı konuyla ilgili farklı davalarda taban tabana zıt kararlar verdiği görülmüştür. Bu durum Türk vergi yargısında çözümlenmesi gereken bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası işlemler sonucunda oluşan bu uyuşmazlıkların çözümünde düşülen karmaşıklığın çözümü için ulusüstü bir yapının ürünü olan BEPS eylem planlarıyla vergi şeffaflığı kapsamında önerilen iç hukuk kurallarının değiştirilmesi, ikili ya da çok taraflı anlaşmaların dava çözümlerinde daha etkin kullanması, içtihatların içtihadı birleştirme kararı altında bir araya getirilerek bağlayıcı bir hale getirilmesi gibi çözüm önerileri sunulabilir.

Bazı kararlarda inceleme raporları baz alınarak işlem yapıldığı ancak danıştayın incelemeyi yeterli ve yerinde bulmayıp tekrardan inceleme yapılması ve davanın tekrardan değerlendirilmesi için dosyanın tekrardan mahkemeye geri gönderildiği görülmüştür. Bu durum sistemin ne kadar ağır işlediğini yıllarca sonuç bekleyen davaların en başa vergi inceleme raporunun eksik incelemesine takıldığını ve Türk yargısında çözümlenmeyi bekleyen sorunların olduğunun kanıtı niteliğindedir. Davalar incelenirken fark edilen bir başka sorun ise 2008-2009-2010 yıllarında düzenlenen bir vergi inceleme raporuna dayanan davanın sonuçlanma tarihinin 2023 yılı olmasıdır. Sürenin bu kadar uzun olması mükellefin hem yargıya güvenini hem de vergi uyumunu zedelemektedir. Sonuç olarak dava görme sisteminin ve dava süreçlerinin iyileştirilmesi gerekmektedir.

Danıştay kararları incelenirken çalışmanın sınırlılıkları sebebiyle ilk derece mahkemelerinin kararlarına, BİM kararlarına, istinafa giden davalara bakılmamıştır. Yer kısıtı ve dava sayılarının çokluğu sebebiyle Danıştay kararı açıklama usulünde yer verilen vergi mahkemesinin kararının özeti, varsa BİM kararı özeti kullanılmış ve çalışmada sunulmuştur. Çalışmadaki bu kısıtlılık başka

bir çalışma ile giderilebilir. Bu açıdan araştırmacılar için şu öneriler sunulmaktadır; Vergi mahkemelerinin kararları ile Danıştay kararları kıyaslanabilir. Vergi şeffaflığıyla ilgili 2015'ten bugüne OECD BEPS eylem planlarında yapılan değişikliklerin toplam vergi gelirlerini artırıp artırmadığı ampirik çalışmalarla ortaya konulabilir. Vergi şeffaflığı sürecine ÇUŞ'ların bakış açısı, şirketlerin CEO'ları ya da finans uzmanları ile ya da bu işin yapılmasında firmalara danışmanlık hizmeti veren şirketlerdeki vergi uzmanlarıyla yüz yüze yapılan görüşmelerle ortaya konulabilir. Vergi şeffaflığı kapsamında özelgeler incelenebilir.

Teknolojinin hızlı gelişmesi vergilendirme sistemlerinin bu hıza yetişememesi sebebiyle devletler sürekli gelir kaybına uğramaktadırlar. Henüz tam anlamıyla uygulanamayan, uygulandığında ise gerçek olduğunun tam kanıtlanamadığı bilgi paylaşımı sürecine, her geçen gün kripto para piyasası, deep web gibi sınırının kestirilemediği, her işlemin sanal ortamda gerçekleştiği sistemler eklenmektedir. Bu kadar komplike bir durumda devletlerin uluslararası bir eşgüdüm içinde olması, kendi vergi gelirlerine sahip çıkarken başka ülkeleri de gözetmesi, etkin denetim mekanizmalarıyla vergi sistemlerini donatmaları, uluslararası koordinasyon çalışmalarını kabul edip zamanında uygulamaları ve çıktıları birbirleriyle paylaşmaları özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ve vergi gelirleriyle kamu giderlerinin çoğunu karşılamaya çalışan bir ülke için elzemdir.

ÇUŞ'ların bünyesinde mevcut olan ekonomistlerin desteği ve vergi uzmanlarından aldıkları danışmanlıklarla vergi planlaması yapmaları ancak vergi idarelerinin böyle bir imkânlarının olmaması aradaki bilgi asimetrisinin artmasına sebep olmaktadır. Vergi idarelerinin etkinliğini artırmak için personelin uzmanlık eğitimlerine gönderilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

KAYNAKÇA

Ajamı, R. A., Karel C., Goddard G. J.& Khambata D. (2006). *İnternational Business Theory and Practice*. 2nd Edition. USA: Routledge Press.

Ak, A. (2004). Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti. *Mali Çözüm Dergisi*, (66), 141-149.

Akçura, A. (2020). Türkiye ve Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument "MLI"), Deloitte. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.verginet.net/dtt/1/cok-tarafli-sozlesme-Multilateral-Instrument.aspx adresinden alındı.

Akdeniz, D. (2021). *Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı*, Doktora Tezi. Aydın: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akdoğan, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akkaya, H., & Gerçek, A. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar. *International Journal of Public Finance, 4*(2), 166-188

Aksoy, Ş. (1996). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Akşit, B.T. (1997). Göç Araştırmalarında Hızlı Değerlendirme Metodolojisi. Türkiye'de İçgöç Konferansı 6-8 Haziran 1997.

Aktan, C. Ç. (2004). Türkiye'de E-Devlet. Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.canaktanorg/politika/e-devlet/turkiyede.htm adresinden alındı.

Aktan, C. Ç. & Vural, İ. (2006). *Çokuluslu Şirketler: Global Sermaye ve Global Yatırımlar*. Konya: Çizgi Kitabevi.

Aktaş, M. (2003). Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu, *Yaklaşım Dergisi*, (130), 84-90.

Aktuğ, M., & Öz, E. (2021). Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi,* 17(1), 115-148.

Anesa, M., Gillespie, N., Spee, A. P., & Sadiq, K. (2019). The legitimation of corporate tax minimization. *Accounting, Organizations and Society,* (75) ,17–39.

Arlı, A. (2009). Bilim, Yöntem ve Hermenötik. A. K. Bayram (Ed.), *Sosyal Bilim, Etik ve Yöntem* (s. 99). Ankara: Adres Yayınları.

Arıkan, D. (2006). *Türkiye'de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlar.,* İstanbul: Arıkan Yayınları.

Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. İstanbul: Derin Yayınları.

Ateş, L. (2016). Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında. Yaltı, Binnur. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (s. 169-198). İstanbul: Beta Basım Yayım.

Ateş, L. (2018). More Transparency Rules, Less Tax Avoidance. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.taxjustice.net/2018/12/10/more-transparency-rules-less-tax-avoidance/ adresinden alındı.

Ault H.J., Schön W., & Shay S.E. (2014). Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform, *Bulletin for International Taxation*, (68), 275-279.

Australian Taxation Office [ATO] (2013). Improving the transparency of Australia's corporate tax system. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/LBI37156.pdf adresinden alındı.

Avi-Yonah R.S. (2007). Tax Competition, Tax Arbitrage and International Tax Regime, *61 Bulletin for International Taxation*. (4), 130-138

Aydemir, C. & Kaya, M. (2007). Küreselleşme Kavramı ve Ekonomik Yönü. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, *6*(20), 260-282.

Aydın, A.R.Ş. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Baéz Moreno, A., & Brauner, Y. (2015). Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1. *Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, (14), 1-34.

Balakrishnan K., Blouin, J. L., & Guay, W. R. (2019). Tax Aggressiveness and Corporate Transparency. *American Accounting Association*, *94*(1), 1-55.

Balcı, B.A. (2003). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları III. *Vergi Dünyası*, (265), 13-23.

Balcı, S. H. (2010). Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi. *Vergi Dünyası,* (347), 34-43.

Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7*(1), 231-274.

Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır?. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5*(2), 368-388.

Başak, L. (2008). *Türkiye'de Yabancı Bankaların Vergilendirilmesi*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

Başaran Yavaşlar, F. (2015). Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, (401), 25-37.

Başaran Yavaşlar, F., Sevgin, M., & Uyanık, N. K. (2016). Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of AntiAvoidance Rules in the EU BEPS Context (Turkey's National Report). Munich: European Association of Tax Law Professors. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.eatlp.org/uploads/public/ Turkey%20(16%20Feb%202016).pdf adresinden alındı.

Başaran Yavaşlar, F. & Kahraman, A. (2018). Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji. *Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasındaki İş birliği Stratejileri* içinde (s. 203-237). İstanbul: Onikilevha Yayıncılık.

Başaran Yavaşlar, F., Canyaş, O. (2018). Türkiye'de Vergi Şeffaflığı, *Vergi Dünyası Dergisi,* (443), 6-24.

Başok, C. B. (2016). *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Bauman, Z. (2017). *Hermenötik ve Sosyal Bilimler*. İstanbul: Ayrıntı Yayınları.

Bhattacharya, U., Hazem, D., & Michael, W. (2003). The World Price Of Earnings Opacity. *The Accounting Review*, *78*(3), 641–78.

Bıyık, R. & Kıratlı A. (2010). *Giderler ve İndirimler* (1. Baskı). Ankara: Cem Web Ofset Yayımcılık.

Biçer, R. (2008). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Serbest Bölgeler Yurt İçinde mi Yoksa Yurt Dışında mı Sayılacak. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi,* (240), 129-130.

Biçer, R. & Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Dünyası*, (326), 54-68.

Bilgin, S. & Yılmaz, A. (2019). Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi. 13. Uluslararası Kamu Yönetimi Sempozyumu 18-20 Nisan 2019. s. 358-375.

Bingöl, U. (2019). Felsefi Hermeneutik ve Serseri Şiirinin Felsefi Hermeneutik Açısından Yorumlama Denemesi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7*(13), 94- 115.

Birinci, N. & Eser, L. Y. (2017). Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 3* (3), 447-459.

Birkinshaw, P. (2006). *Transparency as a Human Right.* Oxford: British Academy.

Blaır-Stanek, A. (2015). Intellectual Property Law Solutions to Tax Avoidance. *UCLA Law Review,* 62 (1), 1-72.

Boccia,, F. (2016). Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of ECommerce. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.researchgate.net/publication/313543960_Introduction_The_Digital_Economy_and_Fiscal_Policy_in_the_Age_of_E-Commerce adresinden alındı.

Brabazon, M. (2018). BEPS Action 2: Trusts as Hybrid Entities. Haziran 06, 2023 tarihinde https://ssrn.com/abstract=3200771 adresinden alındı.

Bradley, S., Martin, R., & Leslie, R. (2018). The Impact of Patent Box Regimes on the M&A Market. Haziran 06, 2023 tarihinde https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2021.101448 adresinden alındı.

Brauner Y. (2014). What the BEPS. *16 Florida Tax Review*, (55), 57–58.

Brauner, Y. (2014). What the BEPS? *University of Florida Levin College of Law Research Paper*, (55), 15-40,

Brittingham M. & Bulter M. (2013). OECD Report on Base Erosion and Profit Shifting: Search for a New Paradigm or Is the Proposed Tax Order a Distant Galaxy Many Lights Years Away?. *20 Intl. Transfer Pricing Journals IBFD,* (4), 238-242.

Brown, R. J., Jorgensen, B. N., & Pope, P. F. (2019). The interplay between mandatory country-by-country reporting, geographic segment reporting, and tax havens: Evidence from the European Union. *Journal of Accounting and Public Policy*, (38), 106–129.

Brown, R. J. (2020). The Impact of Increased Tax Transparency via Public Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Aggressiveness: Evidence from the European Union. *In: Australian Tax Forum*, *35*(4), 596-637.

Bryman, A. (1988). *Quantity and Quality in Social Research.* London: Unwin Hyman Publications.

Brynjolfsson, E., & Kahin, L. M. (2000). Understanding the Digital Economy – Data, Tools, and Research, N. K. Denzin v&Y. S. Lincoln, (Ed.), Handbook of qualitative research (s. 105-117). London: Sage

Butgel Tunalı, S., Gözü, Ö., & Özen, G. (2016). Nitel ve Nicel Araştırma Yöntemlerinin Bir Arada Kullanılması Karma Araştırma Yöntemi. *Anadolu Üniversitesi İletişim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, *24*(2), 106-112.

Bülent S. (2012). Gerçek Kişilerce Beyan Edilmesi Gereken Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı. *Mali Çözüm Dergisi*, (111), 143-152.

Caves, R. E. (1974). Multinational firms, competition, and productivity in host-country markets. *The London School of Economics and Political Scienc,* (41), 176-193.

Canyaş, O., & Seçilmiş, İ. E. (2013). Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15* (1), 301-315.

Cataldi, M. (2017). The Attribution of Income to a Digital Permanent Establishment, *Taxation in a Global Digital Economy* (s.143-160). Editors: Ina Kerschner, Maryte Somare, Linde Verlag, Vienna.

Clausing, K. A. (2016). The effect of profit sharing on the corporate tax base in the United States and beyond. *National Tax Journal, 69*(4), 905–34.

Creswell, J. W. (2003). Research Design. Qualitative, Quantitaive and Mixed Methods Approaches. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.ucg.ac.me/skladiste/blog_609332/objava_105202/fajlovi/Creswell.pdf adresinden alındı.

Curtin, D., & Meijer, A. J. (2006). Does Transparency Strengthen Legitimacy? A Critical Analysis of European Union Policy Documents. *11 Information Polity, 11*(2), 109-122.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Çakmak, T. (2007). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler ve Bu Yöntemlerin İşleyişi, *Vergi Dünyası*, (306), 56-58.

Çakmak, T. (2016). Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Ulusal Vergi Hukukuna Yansımaları. Haziran 06, 2023 tarihinde https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-timur-cakmak.pdf adresinden alındı.

Çamurcu, Z. N. (2020). Vergi Cennetlerinin Transfer Fiyatlandırmasında Kullanımı Türk Kurumlar Vergisi Kanunu ve OECD Düzenlemeleri Arasında Karşılaştırmalı Bir Çalışma. İstanbul: Marmara Üniversitesi.

Çelikkaya, A. (2022). Zararlı Vergi Uygulamalarının Gelişimi. *Gümrük Ticaret Dergisi*, (28), 12-26.

Çomaklı, Ş. E., & Gödekli, M. (2011). Modern Toplumun Yazılı Beklentileri – Vergilemede Anayasal Prensipler. Erzurum: Savaş Yayınevi

Demirci, A. (2016). Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler. *Vergi Dünyası*, (416), 225-231.

Denzin, N., & Lincoln, Y. (1994). Introduction: Entering the Field of Qualitative Research. N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln (Der.), *Handbook of Qualitative Research* içinde (s. 1-17). Thousand Oaks, California: SAGE Publications.

Diaz, E. B. (2019). Patent boxes and the erosion of trust in trade and in governance. Haziran 06, 2023 tarihinde https://dx.doi.org/10.1504/IJPLAP.2019.102882 adresinden alındı.

Dikeçligil, B. (2005). *Bilimsel Paradigmaların Oluşumunda ve Dönüşümünde Sosyolojik Bağlam*. Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.dibace.net/beylu-dikecligil/bilimsel-paradigmalarin-olusumunda-ve-donusumunde-sosyolojik-baglam/ adresinden alındı.

Dilthey, W. (2011). *Hermeneutik ve Tin Bilimleri.* İstanbul: Notos Kitap Yayıncılık Eğitim Danışmanlık ve Sanal Hizmetler Tic. Ltd. Şti.

Dobinson I. ve Johns F. (2007). Qualitative Legal Research. M.McConville ve W. H. Chui, (Ed.), Research Methods for Law. (16-46), Edinburgh University Press

Duncan, J. A. (2000). *Tax treatment of hybrid financial instruments in crossborder transactions*. IFA Cahiers de droit fiscal international.

Ecevit, C. (2008). *Küreselleşen Dünyada Çok Uluslu Şirketler ve Politik Risk*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ekren, N. (1986). *Uluslararası Bankacılık ve Türkiye Örneği.* İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Elçi, O. (2022). OECD Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Çalışmaları, R. Yılmaz, G. Y. Şeren, S. Güzel (Ed.), Uluslararası Kamu Maliyesi Sempozyumu, Tekirdağ: Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi.

Enago Academy. (2021). Araştırma Yöntemleri ile Araştırma Metodolojileri Arasındaki Temel Farklar. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.enago.com.tr/academy/difference-methods-and-methodology/ adresinden alındı.

Epstein, L., & King, G. (2002). Empirical Research and the Goals of Legal Scholarship. *The Rules of Inference University of Chicago Law Review*, (1), 2-3.

Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Ernst &Young [EY]. (2014). CRD IV Country by Country Reporting. Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-EU-CRD-IV-Country-by-country-reporting/$File/EY-EU-CRD-IV-Country-by-country-reporting.pdf adresinden alındı.

Ernst &Young [EY]. (2015). OECD Explains Agreed Aproach on Intangible Property Regimes Under BEBPS Action. Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_explains_agreed_approach_on_intangible_property_regimes_under_BEPS_Action_5/$FILE/2015G_CM5191_OECD%20explains%20agreed%20approach%20on%20intangible%20property%20regimes%20under%20BEPS%20Action%205.pdf adresinden alındı.

Ernst &Young [EY]. (2023). Vergi Rehberi. Haziran 06, 2023 tarihinde https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr_tr/pdf/2023/ey-vergi-rehberi-2023.pdf adresinden alındı.

Erginay, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.

Etzioni, A. (2018). The limits of transparency *Transparency, Society and Subjectivity*, *74*(6), 179-201.

European Union (EU). (2013). *EU Capital Requirement Directive*.

Evers L., Miller, H., & Spengel, C. (2015). Intellectual property box regimes: Effective tax rates and tax policy considerations. Int. Tax Public Financ. Haziran 06, 2023 tarihinde https://dx.doi.org/10.1007/s10797-014-9328-x adresinden alındı.

Extractive Industries Transparency Initiatives [EITI]. (2014). *EITI factsheet*. Haziran 06, 2023 tarihinde http://eiti.org/files/document/2014-0814_EITI_Factsheet_English.pdf adresinden alındı.

Extractive Industries Transparency Initiatives [EITI]. (2014).*Progress Report 2014," Making transparency matter.* Haziran 06, 2023 tarihinde http://eiti.org/files/EITI_ProgressReport_2014_En_Web_Interactif.pdf adresinden alındı.

Falk, M., & Peng, F. (2018). Impact of the Intellectual Property Tax Regime on FDI in R&D Activities at the City Level. *Rev. Policy Research*, (35), 733-749.

Faulhaber, L.V. (2017). The Luxembourg effect: Patent boxes and the limits of international cooperation. Minn. Law Rev. Haziran 06, 2023 tarihinde https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2802281 adresinden alındı.

Ferhatoğlu, E. (2008). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: AB Tahkim Anlaşması, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (57), 191-218.

Ferhatoğlu, E. (2013). Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (301), 52-64.

Ferry, L., Eckersley, P., & Zakâria, Z. (2015). Financial Accountability & Management, 31(3), August 2015, 0267-4424Accountability and Transparency inEnglish Local Government: Movingfrom 'Matching Parts' to 'AwkwardCouple'?. Financial Accountability & Management, *31*(3), 345-361.

Fırıncıoğulları, S. (2016). Sosyal Bilimler ve Hermeneutik Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. *Sosyoloji Dergisi*, (333), 37-48.

Fink, A., (2005). Conducting Research Literature Reviews, *From the Internet to Paper*, 3-5.

Gedik, G. (2014). Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Hukuk Araştırmaları Dergisi*, *17*(3-4), 89-90.

Gedik, G. (2020). BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler. *NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 27-48.

Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB]. (2023a). Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyon Şeması. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.gib.gov.tr/kurumsal/organizasyon-semasi adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB]. (2023b). Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.gib.gov.tr/kurumsal/oecd adresinden alındı.

Gerçek, A., & Uygun, E. (2018). OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi,* (360), 34-49.

Ghoshal, S. & Bartlett, C. A. (1990). The Multinational Corporation as an Interorganizational Network. The Academy of Management Review, *4*(15), 603-625.

Gibson, S. (2015). EU State Aid; More Cracks in the Wall of Secrecy, *80 Tax Notes Int'l*, (473), 130-160.

Gill, S. & Law, D. (1988). *The Global Political Economy Perspectives, Problems and Policies,* London: Harvester Wheatsheaf.

Gioia, D.A., & Pitre, E. (1990). Multiparadigm Perspectives on Theory Building, *Academy of Management Review*, *15*(4), 584-602.

Glesne, C. (2015). *Nitel Araştırmaya Giriş*. (A. Aksoy, & P. Yalçınoğlu, Çev.) Ankara: Nobel Yayıncılık.

Göksoy, S. (2019). Paradigma ve Paradigmalar. *Uluslararası Liderlik Eğitimi Dergisi*, *1*(1), 5.

Göver, T. (2005). Doğrudan Yabancı Yatırımların Uluslararası Ticarete Etkileri: Türkiye Değerlendirmesi, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırma ve İnceleme Dizisi, 40.

Gravelle, Jane. G. (2015). Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service Report. Haziran 06, 2023 tarihinde http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/key_workplace adresinden alındı.

Green, P. (2003). Coordination Centres: The End Of An Era? Not Quite. Haziran 06, 2023 tarihinde https://ec.europa.eu/competition/publications/cpn/2003_2_23.pdf adresinden alındı.

Greene, J. C. (2005). The Generative Potential Of Mixed Methods İnquiry. *International Journal of Research & Method in Education*, *28*(2), 207-211.

Gribnau, H. (2019). Belastingen als een olifant. *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht*. (17), 1-5.

Guba, E. C. (1990). The Alternative Paradigm Dialog. E. G. Guba,(Ed.), The Paradigm Dialog (17-27). London: Sage.

Guba, E. G. ve Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. *Handbook of qualitative research*, 105–117.

Gupta, R. (2021). Global tax transparency and developments in the exchange of information standards: a New Zealand perspective. *Australian Tax Forum*, *36*(1), 1-31.

Gündüz, Z. (2017). Çok Taraflı Vergi Anlaşması İmzalandı. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.gsghukuk.com/tr/yayinlar/duyurular/vergi-ve-gumruk-uyusmazliklari-duyurulari/cok-tarafli-vergi-anlasmasi.pdf adresinden alındı.

Güneş, G. (2014). *Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay. Prof Dr. Feridun Yenisey'e Armağan.* İstanbul: Beta Basım Yayım.

Gürgen, O. (2010). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi. *Yaklaşım*, (214), 657-697.

Güzeloğlu, H. (2016). Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye'nin Durumu. Haziran 06, 2023 tarihinde https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-hakan-guzeloglu.pdf adresinden alındı.

Hakelberg, L. (2016). Coercion in International Tax Cooperation: Identifying The Prerequisites For Sanction Threats by a Great Power. *Review of International Political Economy*, *23*(3), 512.

Harrison, T., & Sayogo, D. S. (2014). Transparency, participation, and accountability practices in open government: A comparative study. *Government Information Quarterly*, *31*(4), 513-525.

Herzfeld, M. (2015). News Analysis, The End of Private Tax Rulings, *80 Tax Notes Int'l*, (131), 1-98.

Hoor, O. R., & O'Donnell, K. (2015). BEPS Action 4: When Theory Meets Practice. *Tax Notes Int'l, 78*(7), 64.

Huesecken, B., & Overesch, M. (2015). Tax avoidance through advance tax rulings-evidence from the LuxLeaks firms. Haziran 06, 2023 tarihinde https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2848757 adresinden alındı.

Hubertus, W. (2019). *Essays on the Measurement of Corporate Tax Avoidance and the Effects of Tax Transparency*. Germany: University of Cologne.

International Labour Organization [ILO]. (1993). *Çokuluslu Şirketler ve Sosyal Politika ile İlgili İlkeler Üçlü Bildirgesi.*

International Monetary Fund [IMF]. (2014). The Fiscal Transparency Code. Haziran 06, 2023 tarihinde http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf. adresinden alındı.

International Monetary Fund [IMF]. (2014). Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSCs). Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.imf.org/external/NP/rosc/rosc.aspx adresinden alındı.

Işık, H. (2018). Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, (356), 42-62.

İYMMO, (2022). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sorunlarının Çözümünde Karşılıklı Anlaşma Usulü ile VUK'a Eklenen Karşılıklı Anlaşma Usulü Hükümlerinin Etkileşimi*. İstanbul: İYMMO Yayınları.

Jerome Hall Law Library. (2022). Legal Dissertation: Research and Writing Guide. Haziran 06, 2023 tarihinde https://law.indiana.libguides.com/dissertationguide#:~:text=Two%20main%20types%20of%20empirical,those%20numbers%20with%20statistical%20tools adresinden alındı.

Johansson, Å., Skeie, Ø. B., Sorbe, S., & Menon, C. (2016). Tax Planning by Multinational Firms: Firm-Level Evidence from a Cross-Country Database. *OECD Economics Departments Working Papers*, (1355), 1-63.

Johnson, B., & Larry, C. (2007). Educational Research: Quantitative, Qualitative, and Mixed Approaches. *Sage Publications*.

Johnson, R. B., & Onwuegbuzie, A. J. (2004). Mixed methods research: A research paradigm whose time has come. *Educational Researcher, 33*(7): 14-26.

Jones, G. (2005). *Multinationals and Global Capitalism (From The Nineteenth To The Twenty-first Century)*. New York: Oxford Universty Press.

Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2012). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Kara, D., & Can, A. V. (2017). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi. *İşletme Bilimi Dergisi, 5*(1), 13-33.

Kara, M. C., & Öz, E. (2016). Uluslararası Vergilemede Hibrit Uyumsuzlukları Etkisizleştirme Çabaları. *Vergi Dünyası*. (416), 232-238.

Kara, M. C., & Yılmazer, E. (2016). Zararlı Vergi Rekabetini Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım. *Vergi Sorunları Dergisi*, (328), 91-96.

Kara, M. C. (2022). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yeni Rabıta ve Kâr Tahsisi Kuralları. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (49), 291-308.

Karabulut, F. M. (2014). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası*. (398), 89-98.

Karaldı, H. (2015). *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kaplan Dönmez, N. F. (2020) Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, *12*(23), 10.

Kasper, M., Kogler, C., & Kirchler, E. (2015). Tax policy and the news: An empirical analysis of taxpayers' perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, (54), 58-63.

Kayis-Kumar, A. (2016). International tax planning by multinationals: simulating a tax-minimising intercompany response to the OECD's recommendation on BEPS Action 4. *Australıan Tax Forum*, (31), 363-394.

Keat, R. & Urry, J. (1994). *Bilim Olarak Sosyal Teori*. (N. Çelebi, Çev.) Ankara: İmge Yayınevi.

Kerr, J. N. (2019). Transparency, information shocks and tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, *36*(2), 1146–1183.

Kırıktaş,İ. (2005). Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II. *Yaklaşım*, (153), 132-139.

Kızılgül, U. (2019). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu ve Türkiye'de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kızılot, Ş. (2007). Serbest Bölgelerde Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği, *Yaklaşım*, (176).

Kim, S. & Lee, J. (2017). Citizen Participation, Process, and Transparency in Local Government: An Exploratory Study. *Policy Studies Journal*. *47*(4), 1026-1047

Kudrle, R. (2016). Tax Havens and the Transparency Wave of International Tax Legalization. *University of Pennsylvania Journal of International Law*, *19* (4), 1153-1182.

Kuhn, T. S. (1970). The Structure of Scientific Revolutions. *University of Chicago Press.*

Kuş, E. (2007). Sosyal Bilim Metodolojisinde Paradigma Dönüşümü ve Psikolojide Nitel Araştırma. *Türk Psikoloji Yazıları, 10* (20), 19-41

Kutal G. & Büyükuslu, A. R. (1996). *Çokuluslu Şirketler ve İnsan Kaynağı Yönetimi*. İstanbul: Der Yayınları.

Kuzniacki, B., Turina, A., Dubut, T., Mazz, A., Quiñones, N., Schoueri, L. E., West, C., Pistone, P., & Zimmer, F. (2017): Frederik Preventing Tax Arbitrage via Hybrid Mismatches: BEPS Action 2 and Developing Countries. *WU International Taxation Research,* (3), 1-48.

Küçükkaya O. (2016). BEPS 4. Eylem Planı Çerçevesinde Faiz Giderleri. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4232718/EYLUL2016_makale3.pdf/4ba687c7-eba5-4ff2-adc6-31376ad7157d adresinden alındı.

Küçükşahin, B. (2020). Çok Taraflı Sözleşme (MLI)'nin Türkiye Uygulaması. Haziran 06, 2023 tarihinde http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/cok-tarafli-sozlesme-mlinin-turkiye-uygulamasi?onlyTm=&tm= adresinden alındı.

Lamers, I., Pauline M., & Kei, N. (2014). Tax Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) and International Economic Law. Haziran 06, 2023 tarihinde http://repository.graduateinstitute.ch/record/294795/files/CTEI_201302_LawClinic_TaxBaseErosionAndProfit Sharing.pdf adresinden alındı.

Leech, N. L., & Onwuegbuzie, A. J. (2009). A typology of mixed methods research designs. *Qual Quant*. (43), 265–275.

Lenter, D., Slemrod, J., & Shackelford, D. A. (2003). Public disclosure of corporate tax return information: accounting economics and legal perspectives. National Tax Journal, *56*(4), 803–830.

Lewellen, C. (2016). Tax Haven Incorporation and Financial Reporting Transparency. Haziran 06, 2023 tarihinde http://purl.flvc.org/fsu/fd/FSU_2016SP_Lewellen_fsu_0071E_13085 adresinden alındı.

Li, J. (2015). Protecting the Tax Base in a Digital. Haziran 06, 2023 tarihinde https://ssrn.com/abstract=3164995 adresinden alındı.

Liebman, H., Heyvaert, W., & Oyen, W. (2016). Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/et_2016_2-3_e2_2.pdf adresinden alındı.

Lindgren, J. (2014). The International Challenges and Finnish Corporate Taxation. *Nordic Tax Journal*, (2), 132-147.

Manderson D., & Mohr R. (2006). From Oxymoron to Intersection: An Epidemiology of Legal Research. *Law/Text/Culture*, (6), 1-14.

McNichols, M. F., & Stubben, S. R. (2008). Does earnings management affect firms' investment decisions. *The Accounting Review*, *83*(6), 1571–603.

Mealey, M., & Oliver W., (2016). BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS. *International Tax Review*, (105), 1-48.

Mendoza, N. (2015). New extractive industry transparency law could help improve aid accountability. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.devex.com/news/new-extractive-industry-transparency-law-could-help-improve-aid-accountability-86401 adresinden alındı.

Merrill, P. (2016). Innovation boxes: BEPS And Beyond. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85027726790&doi=10.17310%2fntj.2016.4.06&partnerID=40&md5=efbe7dcf9a9c020dec854b021ba8f064 adresinden alındı.

Miles, M. B., & Huberman, A. M. (2016). Nitel Veri Analizi. (S. Akbaba Altun& A. Ersoy, Çev). Ankara: Ankara Pegem Akademi.

Miller, H., & Thomas, P. (2016). Corporate Tax Avoidance: Tackling Base Erosion and Profit Shifting. *Institute for Fiscal Studies*, 169-200.

Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Nas, A. (2019). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları ve Hukuki Sonuçları. *Türkiye Adalet Akademisi* Dergisi, (37), 25-49.

Navaretti, G. B. & Venables, A. J. (2006). *Multinational firms in the World economy*, USA: Princeton University Press.

Neuman W. L. (2006). *Toplumsal Araştırma Yöntemleri: Nitel ve Nicel Yaklaşımlar.* (S. Özge, Çev). İstanbul: Yayın Odası Yayınları.

Oats, L., & Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution. *Accounting and Business Research*, *5*(49), 565–583.

Oktay, C. (2020). Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (376), 95-116.

Okwara. C. (2020). *The Relationship between Tax Transparency, Trust, and Taxpayers Voluntary Tax Compliance in Northeast Region*. Phd Dissertation ABD: Wilmington University.

Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?. *World Tax Journal*, *9*(1), 3-46.

Oliver H. R., & O'Donnell. K. (2015). BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus. *Tax Notes Internatıonal*, *78* (10), 929.

Organ, İ., & Kara, M. C. (2017). Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, *10* (1), 1-12.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (1998). *Harmful Tax Competition.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2000). *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.* Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2001). *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2002). *Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters.* Haziran 06, 2023 tarihindehttps://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2002). *Best Practices for Budget Transparency*. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2002). *Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd-ilibrary.org/governance/public-sector-transparency-and-accountability_9789264176287-en adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2004). *Enhancing the Cost Effectiveness of Public Spending: Experience in OECD Countries.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/public-finance/34563306.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2004). *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/harmful/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2006). *The OECD's Project On Harmful Tax Practices: 2006 Update On Progress In Member Countries.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2012). *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://doi.org/10.1787/9789264202719-en adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2014 Deliverable.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1686350041&id=id&accname=guest&checksum=D7ABEA1DEC82A6074855151D3F6F01C0 adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2014). *BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy (Public Discussion Draft).* Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussiondraftmarch-2014.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2014). *BEPS Action 7: Preventing The Artificial Avoidance of PE Status, Public Discussion Draft.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2014). *OECD Secretary-general report to G20 leaders.* Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.oecd.org/tax/transparency/OECD-secretary-general-report-tax-matters-brisbane-november-2014.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2014). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, ACTION 2*. Haziran 06, 2023 tarihinde http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: Final Report. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1686351077&id=id&accname=guest&checksum=755F67AADC236745DE8AB12C21234C63 adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-

en.pdf?expires=1686350497&id=id&accname=guest&checksum=AC1ED43D54A7E00B040D22A907F258FD adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – Actions 8-10: 2015 Final Reports.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241244-en.pdf?expires=1686350657&id=id&accname=guest&checksum=C85471E2954D22385E4846539510D3F0 adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5- 2015 Final Report.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3-2015 Final Report.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241152-en.pdf?expires=1686351003&id=id&accname=guest&checksum=AD227FFB298C2E4D2A97C795C06A7C8D adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Model Protocol For The Purpose Of Allowıng The Automatıc And Spontaneous Exchange Of Informatıon Under A Tıea.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – Final Report.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241138-en.pdf?expires=1686350575&id=id&accname=guest&checksum=9FDAEC815200FF744590B3D993FC88F2 adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://doi.org/10.1787/9789264241695-en adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2019). *Public Consultation Document Addressıng The Tax Challenges Of The*

Dıgıtalısatıon Of The Economy. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2021). *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents, OECD, Paris.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-reviewtransparency-framework.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2021). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2022). What is BEPS?. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/about/ adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *BEPS Action 5.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/ adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *BEPS Action 8-10.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/ adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *BEPS Action 11.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/ adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *BEPS Action 12.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/ adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *BEPS Action 13.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/ adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *BEPS Action 14.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/ adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *Economıc Impact Assessment Of The Two-Pıllar Solutıon, Webinar.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf adresinden alındı.

Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD]. (2023). *OECD Releases Pillar Two Model Rules For Domestic İmplementation Of 15% Global Minimum Tax.* Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm adresinden alındı.

Öden, M. (2003). *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Öcal, E. (2015). *Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması*. İstanbul: PWC Danışmanlık Hizmetleri Yayını.

Önal, A. (2014). *Türk Hukukunda Yabancı Bankaların Durumu ile Bankaların Kuruluş, Faaliyet ve Sona Ermesi*. Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öncel, M., Kumrulu A., & Çağan N. (1997). *Vergi Hukuku.* Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Öncel, M., Kumrulu A., & Çağan N. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner C. (2008). *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*. Doktora Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öner, C. (2016). Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı. Billur Yaltı (Ed.), Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, İstanbul: Beta yayınevi.

Öner. C. (2017). *Bilgi Değişimi ve Vergi İdareleri Arasında Sınır Ötesi İş birliği*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Öner. C. (2020). Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi Rejimine Eleştirel Bir Bakış. Mustafa Akkaya, Zeynep Müftoğlu, Umut Acun, Can Yalçın ve Yiğitcan Çankaya (Ed.) Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan (s. 458). Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları

Öz, D., & Bozdoğan, A. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *17* (2), 67-92.

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, Ankara

Öz, E. (2022). ÇVÖA Sorunlarının Çözümünde Karşılıklı Anlaşma Usulü ile 7338 Sayılı Kanun'la VUK'a Eklenen Karşılıklı Anlaşma Usulü Hükümlerinin Etkileşimi. Haziran 06, 2023 tarihinde https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20220309/7338%20KAU%20Platform%20Sunumu%201.pdf adresinden alındı.

Öz, N. S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Öz, N. S. (2014). Twitter'in Vergilendirilmesi. Haziran 06, 2023 tarihinde http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/twitterin-vergilendirilmesi/88 adresinden alındı.

Özbudun, E. (2014). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Özgenç, S. (2007). Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği. *Vergi Dünyası,* (305), 1-20.

Özgenç, A. S. (2012). *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özgenç, A. S. (2023). Kârşılıklı anlaşma usulünde güncel gelişme: Çok taraflı çözüm rehberi. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.dunya.com/kose-yazisi/karsilikli-anlasma-usulunde-guncel-gelisme-cok-tarafli-cozum-rehberi/691281 adresinden alındı.

Özgenç, A. S. (2023). Gerçek Lehdar tartışmaları ve Türkiye, Dünya gazetesi yayınları. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.dunya.com/kose-yazisi/gercek-lehdar-tartismalari-ve-turkiye/692916 adresinden alındı.

Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods.* Thousand Oaks, California: SAGE Publications.

Pehlivan, S., & Gökbunar, A. R. (2010). Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı, Yönetim ve Ekonomi. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *17*(1), 99-120.

Poponova N.A. (2020). Results of tax transparency standards implementation in the Organization of economic cooperation and development. Haziran 06, 2023 tarihinde https://doi.org/10.24182/2073-9885-2020-13-1-55-67 adresinden alındı.

Quinn, P. M. (2014). *Nitel Araştırma ve Değerlendirme Yöntemleri*. (M. Bütün, & S. B. Demir, Çev.) Ankara: Pegem Akademi.

Rettig, C. P. (2016). The Panama Papers And Lessons Learned From Years Of Offshore Leaks. *Journal of Tax Practice and Procedure,* 29-34.

Russo R., Finnerty C.J., Merks P., & Petriccione M. (2007). Fundamentals of international tax planning, *IBFD*, 252.

Rust, A. (2015). BEPS Action 2:2014 Deliverable- neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements and its compatibility with the non-discrimination provisions in tax treaties and the treaty on the functioning of the European Union. *British Tax Review*, (3), 308- 324.

Sandell J. (2012). *The Double Irish and the Dutch Sandwich: How Some U.S. Companies Are Flummoxing the Tax Code*. Tax Notes International.

Santos, L. da C., & Machado M. R. (2021). Fıscal Management As A Determınant Of The Actıve Tax Transparency: A Study In The Cıtıes Of Paraíba. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, *9*(1), 77-96

Sayım, F., & Aydın, V. (2011). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı. *E-Yaklaşım*, (218), 3

Seale, C. (1999). Quality in qualitative research. *Qualitative Inquiry*, *5*(4), 465-478.

Serozan, R. (2013). Hukukta Yöntem Methodology in Law. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, (8), 2423-2440.

Seyidoğlu, H. (2009). *Uluslararası İktisat*. İstanbul: Güzem Can Yayınları.

Shin, M. J. (2016). *Partisan Politics and Corporate Tax Policy Transparency" Phd Dissertation*, Washington University in St. Louis, Political Science, *895*.

Silva-Gámez, A. I., Méndez-Prado, S. M., & Arauz, A. (2022). What's Happening with the Patent Box Regimes? A Systematic Review. *Sustainability; Basel 14* (11423), 1-16.

Silverman, D. (2003). *Interpretening Qualitative Data Methods For Analysing Talk, Texts and Interaction*, Sage Public,

Stewart, M., (2018). Transparency Tax and Human Rights. *Melbourne Legal Studies Research Paper*, (774), 1-26.

Stiglingh M., Smit, A. R. & Smit. A. (2022). The Relationship Between Tax Transparency and Tax Avoidance. *South African Journal of Accounting Research*, *1*(36), 1-21

Soonhee, K., & Jooho, L. (2017). Citizen participation, process, and transparency in local government: An exploratory study. *Policy Studies Journal*, *4*(47), 1026-1047.

Soydan, B. Y. (2009). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, *Vergi Sorunlarım Dergisi*, (251), 7-38.

Sözer, A. N. (2011). *Hukukta Yöntembilim*. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Stewart, M. (2018). Transparency, tax, and human rights. *Melbourne Legal Studies Research, Paper Series*, (774), 1-26.

Şakar, A. Y. (2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı. *Sicil İş Hukuku Dergisi*, (9), 190-198.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2016). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler.* Bursa: Ekin Basım Yayın.

Şimşek, H. (1997). *21.Yüzyılın Eşiğinde Paradigmalar Savaşı, Kaostaki Türkiye*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.

Taşdöken, S. (2015). Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BESP Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, (326), 44-53.

Tejedo-Romero, F., & Araujo, J. F. F. E. (2015). Determinants of local governments' transparency in times of crisis: Evidence from municipality-level panel data. *Administration Society, 50*(4), 527-554.

Tekin, C., & Kartaloğlu, E. (2010). *Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları).* İstanbul: Uygulama Yayıncılık.

Terzi, G. (2018). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri, *Gümrük Ticaret Dergisi*, *5*(12), 1.

Thiart, C. (2019). Tax governance compliance: An exploratory study of the 50 largest Johannesburg Stock Exchange-listed companies. *South African Journal of Accounting Research*, *33* (1), 41-58.

Tiwary, S., (2019). Doctrinal and Non-Doctrinal Methods of Legal Research. *Amity University Research Paper*, 1-25.

Topçu, İ. K. (2018). *BEPS Projesinin Hukuki Boyutu ve Türk Vergi Hukuku Açısından Etkileri,* Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.

Turunç, S. (2013). *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı BEPS.* Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.

Tüzün Çakı, D. (2021). Uluslararası Vergilendirmede Şeffaflaşma Eğilimleri: Türkiye Yansıması. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

United Nations Conference on Trade and Development [UNCTAD]. (2002). *World Investment Report 2002,* Haziran 06, 2023 tarihinde https://unctad.org/publication/world-investment-report-2002 adresinden alındı.

United Kingdom. (2013). The Capital Requirements (Country by Country Reporting) Regulations, 3118.

United States of America. (2011). The Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act. 111-203.

Uyanık, N. K. (2015). Kontrol Edilen Yabanı Kurum Kazancı (KEYKK) Düzenlemelerinin Uygulanmasında Ortaya Çıkabilecek Sorunların Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası,* (406), 115-122.

Uzun, E. (2014). *Hukuk Metodolojisi*. Ankara: Adalet Akademisi.

Venter, E. R., Stiglingh, M., & Smit, A. (2017). Integrated thinking and the transparency of tax disclosures in the corporate reports of firms. *Journal of International Financial Management & Accounting*, *28*(3), 394–427.

Wang, X. (2010). *Tax avoidance, corporate transparency, and firm value. Working paper*. Phd Dissertation, San Francisco: State University.

Wetherell, J. (2013). To increase corporate transparency, Denmark is making companies tax records available online. Haziran 06, 2023 tarihinde http://techpresident.com/news/wegov/23358/increase-corporate-transparency-denmark-making-companies-tax-records-available-online adresinden alındı.

Wittendorf J. (2016). BEPS Actions 8-10: Birth of a New Arm's-Length Principle. Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/base-erosion-and-profit-shifting-beps/beps-actions-8-10-birth-new-arms-length-principle/2016/01/25/sr32 adresinden alındı.

Wolff, H. (2019*). Essays on the Measurement of Corporate Tax Avoidance and the Effects of Tax Transparency*. Phd Dissertation. Germany: Department of Business Taxation, University of Cologne,

Xerri, Maria (2016), "*Selected BEPS Action Plan: countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, how is it likely to change the international tax landscape.* Phd Dissertation, Universita ta'Malta Faculty of Laws

Yaltı, B. (2016). *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Yaltı, B. (2018). *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS).* İstanbul: Beta Yayınevi.

Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2008). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldırım, Gizem (2019); "*Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketlerin Teknoloji Transferi: Türkiye Örneği*" (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yıldırım, Ö. (2022). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA): Karşılıklı Anlaşma Usulü. Haziran 06, 2023 tarihinde https://kpmgvergi.com/blog/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-cvoa-karsilikli-anlasma-usulu/1225 adresinden alındı.

Yiğit, U. (2008). *Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*. Ankara: Yaklaşım.

Yüksel-Yerkel Law Office, Transfer Fiyatlandırması Sisteminde Güncel Gelişmeler, Haziran 06, 2023 tarihinde https://www.yyplaw.com/yayinlarimiz/transfer-fiyatlandirmasi-sisteminde-guncel-gelismeler&tumu adresinden alındı.

ÖZ GEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Ebru DEMİRKIRAN ADA

Uzmanlık Alanı : Vergi Hukuku, Uluslararası Vergilendirme

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	Maliye	Süleyman Demirel Üniversitesi	2010
Y. Lisans	Maliye	Süleyman Demirel Üniversitesi	2012
Doktora	Maliye	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	2023

Görevler:

Görev Unvanı	Görev Yeri	Yıl
Öğretim Görevlisi	Kırklareli Üniversitesi Vize Meslek Yüksekokulu	2012-2017
Öğretim Görevlisi	Kastamonu Üniversitesi Daday Nafi ve Ümit Çeri Meslek Yüksekokulu	2017-Halen

Eserler:

C. Yazılan ulusal/uluslararası kitaplar veya kitaplardaki bölümler:

C1.1. Demirkıran Ada, E. (2022). International Taxation Issues. *Management Studies in Social Sciences,* İstanbul: Efe Akademi Yayınları.

D. Ulusal hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

D1 Demirkıran Ada, E., & Eroğlu, O. (2023) Vergi Şeffaflığına İlişkin Bir Literatür İncelemesi, Vergi Sorunları Dergisi, (415), 13-27

G. Diğer yayınlar:

G1 3013-YL-11 Numaralı Bilimsel Araştırma Projesi (BAP).