

ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI: TÜRKİYE’NİN MERKEZ OLARAK KULLANILDIĞI BİR VAKA ÇALIŞMASI*

Yrd. Doç. Dr. Soner GÖKTEN**

SMMM Çağrı Özgür KARABUDAK ***

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2017; 19(2); 547 - 566

ÖZ

Uluslararası vergi planlaması nedir, yasal mıdır? Söz konusu sorunun cevabını verebilmek için, bu çalışmada uluslararası vergi planlamasının kavramsal çerçevesi bir vaka üzerinden tanımlanmaya çalışılmıştır. Bunun için ilk olarak, yakın tarihsel gelişmeler ışığında uluslararası vergi planlamasında kullanılan araçlar, yapılar ve yöntemler irdelenmiştir. Bu bağlamda ‘vergiden kaçınma planları’ ile ‘vergi kaçırma planları’ arasındaki farklar tartışılmıştır. Sonrasında, Hollanda mukimi bir şirketin Türkmenistan’da gerçekleştireceği inşaat işi için Türkiye’nin merkez olarak kullanıldığı bir yapılandırma üzerinden uluslararası vergi planlaması uygulaması gösterilmiştir. Önerilen uluslararası vergi planlaması yapısı, klasik yaklaşımla mukayese edildiğinde Hollanda mukimi şirketin vergi yükünde yüzde elli düzeyinde azalma sağlamıştır. Bu sonuç, tanımladığımız kavramsal çerçeve kapsamında uluslararası vergi planlamasının vergiden kaçınmak için faydalı ve kullanışlı bir yapılandırılmış finans aracı olduğu görüşünü desteklemektedir.

Anahtar Kelimeler: Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, vergi cennetleri, vergi planlaması yapılandırılmış finans

JEL Sınıflandırması: M41, H26, K34

INTERNATIONAL TAX PLANNING: A CASE STUDY OF TURKEY-BASED STRUCTURING

ABSTRACT

In this paper, the conceptual framework of international tax planning is tried to be identified by a case study in order to answer the question What Exactly is it: Is this practice legal or illegal? Firstly tools, structures and methods are described by considering the recent history of international tax planning. In

* Makale gönderim tarihi: 26.04.2017; kabul tarihi: 25.05.2017.

** Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sgokten@baskent.edu.tr

*** MK Stratejik Danışmanlık, Uluslararası Vergi Planlama Departmanı, ozgur@mkmusavirlik.com.tr

this sense the differences between ‘tax avoidance scheme’ and ‘tax evasion scheme’ are discussed and the way of making tax planning with legal structures is conceptually provided. Secondly, we show a practice of an international tax planning by a case study which includes Turkey-based structuring for doing civil work in Turkmenistan by Dutch resident company. The proposed international tax planning structure for that case provides half percent decrease in tax burden of Dutch resident company when compared with traditional approach and this result support our identified conceptual framework which asserts that international tax planning is beneficial and useful structured finance tool for tax avoidance.

Keywords: Avoidance of double taxation treaty, structured finance, tax havens, tax planning

JEL Classification: M41, H26, K34

1. GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla, doğrudan ya da dolaylı olarak toplanan vergiler, şirketler ve şahıslar açısından maliyet unsurudur. Dolayısıyla gerek tüzel gerekse de gerçek kişiler, katlanacakları vergi maliyetini azaltmak için çeşitli yol ve yöntemlere başvururlar. Bunların stratejik çerçevede uygulanışı vergi planlaması olarak adlandırılır.

Vergi planlaması, vergi yüküne bağlı olarak gerçekleşecek nakit çıkış tutarının azaltılmasıdır. Diğer bir ifadeyle, bireysel ya da kurumsal mükelleflerin, vergi kanunlarının kendilerine tanıdığı haklardan yararlanarak, vergi yükünü en aza indirmek amacıyla giriştiği çabalarıdır (Nar, 2015). Bu bakımdan vergi planlaması kavramıyla kastedilen, yasal olmayan yol ve yöntemlere başvurmak değil; vergi düzenlemelerindeki muafiyet ve istisnalardan faydalanarak gelir ve giderleri stratejik olarak vergi indirimi sağlamaya yönelik şekilde tahakkuk ettirmektir. Bu bakımdan vergi planlaması, vergi kaçırma değil, yasalar tarafından tanınan hakların bilinçli bir şekilde kullanılarak vergi yükünün hafifletilmesi yani vergiden kaçınmaya yönelik yol ve yöntemlerin sistematik olarak planlanmasıdır (Okan ve diğerleri, 2007).

Vergi planlaması kapsamında çok sayıda ulusal ve uluslararası yol ve yöntem mevcuttur. Örneğin, ABD mukimi ve yıllık cirosu on milyon doların altında kalan şirketler, yasaların izin verdiği şekliyle nakit esaslı muhasebe uygulayabilirler. Nakit esaslı muhasebe uygulayan şirketler ise dönem sonu itibariyle kasalarında ve finansal kuruluşlar nezdindeki hesaplarında bulunan toplam nakit tutarı üzerinden vergi öderler. Şayet mükellef ilgili dönem itibariyle nakit artışının yüksek düzeyde gerçekleşeceğini öngörüyorsa, nakit fonunun bir bölümünü gayrimenkul veya uzun vadeli finansal araçlara yatırım şeklinde değerlendirebilir. Bu sayede

nakit ve benzeri kalemleri toplamını vergi planlaması çerçevesinde yönetmiş ve nihayetinde vergi matrahını azaltmış olur.

Günümüz küresel iş dünyasında, şirketlerin uluslararasılaşma eğilimleri hız kazanmıştır. Diğer bir deyişle şirketlerin faaliyet alanları yerel sınırların ötesine taşmıştır. Faaliyet etkinliklerini artırmaya yönelik yönetsel kararlar veya vergi maliyetlerini azaltmaya yönelik finansal kararlar veya her ikisi birlikte uluslararasılaşmanın sebebi olabilir. Bu çalışmanın temel amacı, çokuluslu faaliyet gösteren işletmelerin ne şekilde vergi planlaması gerçekleştirebileceklerini, ele alınan vaka üzerinden somutlaştırmaktır. Dolayısıyla bu çalışmada irdelenecek ana kavram uluslararası vergi planlamasıdır.

Uluslararası vergi planlamasının kapsamını şirketlerin ülkeler arası ticari bağlantıları oluşturur. Bu bağlamda kapsam dâhilindeki ülkelerde çeşitli türlerde teşkil edilen ve ilgili ülkelerin yasalarına tabi olan tüzel kişiliklere dayalı olarak, ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmalarının sunduğu avantajlardan faydalanılır. Hiç şüphesiz ki, oluşturulan çok ülkeli yapılarda temel amaç, geleneksel uluslararası ticarete katlanılacak vergi oranlarından daha düşük vergi oranlarına ulaşmaktır (Hennes ve Rice 1994; Mintz ve Smart 2004; Desai ve diğerleri 2006).

Uluslararası vergi planlaması kapsamında oluşturulan yapılara dayanak teşkil eden anlaşmalar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) olarak adlandırılır. İki ülke arasında yapılan ÇVÖA'ların mevcudiyetinin sebebi, şirketlerin elde ettikleri gelirin kaynağının saptanarak mükerrer vergi alınmasını önlemektir (Irish, 1974). Bu anlaşmalar özellikle dolaysız vergi türleri olan gelir vergisi ve kurumlar vergisiyle ilgili hususları düzenlemektedir. Diğer bir ifadeyle, genel olarak ÇVÖA, anlaşmanın taraflarından birisi olan ülkede mukim olan tüzel kişilikten diğer taraf ülke mukimi tüzel kişiliğe ödenen temettü, gayri maddi hak bedeli, faiz ödemeleri gibi gelir unsurları üzerinden tahakkuk eden verginin hangi ülkede alınacağını ve hangi oranda hesaplanacağını tayin ederek açıklığa kavuşturur. Dolayısıyla, gelirin ÇVÖA'lar temelinde vergi oranı düşük olan ülkede vergilendirilmesi için çeşitli yapılar kurulması, uluslararası vergi planlamasının ana çerçevesini oluşturmaktadır (Bucovetsky ve Haufler 2008; Hong ve Smart 2010).

ÇVÖA'ların uluslararası ticaretteki yerinin ve öneminin net olarak anlaşılması, uluslararası vergi planlaması kavramı açısından son derece önemlidir. Bu bağlamda takip eden bölümde öncelikle ÇVÖA'lar irdelenecektir. Üçüncü bölümde, ortaya konulan vaka çalışması

çerçevesinde, Türkiye'nin temel unsur olduğu bir yapı analiz edilmiş ve uluslararası vergi planlaması yapısının faydaları belirtilmiştir. Çalışma, dördüncü bölümde yapılan değerlendirmelerle sonuçlandırılmıştır.

2. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Birinci Dünya Savaşı öncesinde dışa kapalı ekonomilerin varlığı nedeniyle, sermaye serbestisi açısından kısıtlı seviyede bir uluslararası ticaret söz konusuydu. İkinci Dünya Savaşı sonrasında gün yüzüne çıkan ve uluslararası seviyede genel kabul gören yeni ekonomik ve finansal sistemler uluslararası ticarete hız kazandırmış ve küreselleşme olgusuyla birlikte, uluslararası ticaretin kavramsal kapsamı genişlemiştir. Şirketler, mukimi oldukları ülkenin dışında başka ülkelerde tüzel kişilikler kurmuşlar ve uluslararası ticaret kavramı uluslararası mal ve hizmet satışının ötesinde bir anlam kazanmıştır. Çünkü şirketler diğer ülkelerde elde ettikleri gelirleri ana merkezlerine transfer etmeye başlamışlar ve bu durum gelirlerin hem kaynak ülkede hem de ana merkezin bulunduğu ülkede vergilendirilmesine yol açmıştır. Vergisel olarak haksızlık oluşturan bu sorun, ülkelerin uluslararası ticaret çerçevesinde vergi yapılarını şekillendiren temel unsur olmuştur. Bu sorunun ortadan kaldırılması için, diğer bir deyişle bir ülke mukimi şirketin veya şahsın dolaysız vergi türlerinde hangi ülkede ne oranda vergilendirileceğinin belirlenmesi için ülkeler arasında ÇVÖA'lar yapılmaya başlanmıştır.

İki ülke arasında gerçekleştirilen ÇVÖA'lar tarafların uzman temsilcilerinin müzakeresi sonucu ortaya çıkar. Her iki taraf, kendi kısıt ve koşulları dahilinde kazan-kazan ilişkisi kurulmasını amaçlar. ÇVÖA'lar düzenlenirken iki tip anlaşma modeli kullanılır. Bunlardan biri Birleşmiş Milletler modeli iken, diğeri Türkiye'nin de aralarında bulunduğu OECD ülkelerinin kullandığı OECD modelidir. Günümüzde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülke OECD modelini kullanmaktadır. Çalışma kapsamında OECD modeli ele alınmaktadır.

Genel çerçevede ÇVÖA'lar aşağıda ifade edilen başlıkları içerir.

Anlaşmanın Kapsamı

Genellikle iki maddeden oluşur. Birinci madde anlaşmanın taraflarını belirtir.

İkinci madde ise, anlaşmanın hangi tür vergilere yönelik olduğunu ortaya koyar. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları servet ve gelir üzerinden alınan vergilere uygulanır. Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi vb. tüketime dayalı dolaylı vergiler ÇVÖA'ların kapsamına girmez.

Tanımlar

Genellikle üç maddeden oluşur.

Birinci maddede anlaşma kapsamına dâhil edilen gerçek ve tüzel kişilikler tanımlanır. ÇVÖA'lar, OECD ülkeleri tarafından sıklıkla kullanılmaktadır ve bu nedenle format olarak birbirlerine benzerler. Dolayısıyla, genellikle ilgili maddenin kontrolü uygulayıcılar tarafından göz ardı edilir. Hâlbuki nadiren de olsa, sadece gerçek kişilerin kapsama alındığı veya bazı tüzel kişilik türlerinin kapsamdan çıkartıldığı anlaşmalar bulunmaktadır. Bu nedenle uygulayıcılar, anlaşmanın ilgili maddesini muhakkak kontrol etmelidirler. Gözden kaçırılacak basit bir detay, yoğun çaba gerektiren uluslararası vergi planlamasına dayalı yapı oluşumunu başarısız kılabilecektir.

İkinci maddede mukim tanımı yapılır. Mukimlik ÇVÖA'lar kapsamında yer alan vergi avantajlarından yararlanmanın en önemli koşulunu oluşturmaktadır. Çünkü vergi muafiyeti veya istisnası, kişinin yerleşik olmadığı diğer taraf ülkede elde edilen gelir üzerine uygulanır. Dolayısıyla, CVÖA'larda, vergisel hususların tespiti için kişilerin hangi taraf ülkenin mukimi olduklarının belirlenmesi büyük önem taşır. Anlaşmalarda yer alan '*akit devletlerden birinin mukimi*' ifadesiyle; taraf ülkenin mevzuatı uyarınca ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir belirleyici unsur nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren gerçek veya tüzel kişilik kastedilmektedir.

Örnek olarak, Türkiye özelinde, mukimlik şartları Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununa göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve iş dolayısıyla yabancı memlekette oturan Türk Vatandaşları tam mükellef sayılırlar. Ayrıca, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içerisinde 183 günden fazla devamlı olarak Türkiye'de oturanlar, Türkiye'de yerleşik sayılır.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre ise, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef sayılırlar. Kanuni merkez ifadesi ile kastedilen tüzük, ana sözleşme ve sözleşmelerde gösterilen merkezdir. İş merkezi ifadesi ise, faaliyetlere konu işlemlerin yoğunlaştığı merkezdir.

Çifte vatandaşlığın mevcudiyeti, mukimliğin belirlenmesinde karmaşaya neden olabilecek bir husustur. Çifte vatandaşlık durumunda kişinin hangi ülkede mukim olduğuna karar verebilmek için öncelikle kişinin kaldığı daimi meskenin tespiti gereklidir. Şayet kişinin her iki taraf ülkede de daimi meskeni varsa, ekonomik ve sosyal ilişkilerinin yoğunlaştığı yer itibariyle kişi mukim sayılacaktır. Şayet kişinin söz konusu hayati menfaatlerinin yoğunlaştığı bir merkez

tespit edilemiyorsa; kişi, süre itibariyle daha çok ikamet ettiği yerin mukimi sayılacaktır. Bu hususta da net bir tespit yapılamıyor ise, taraf ülkelerin yetkili mercilerinin vereceği karar doğrultusunda mukimlik belirlenir (Özkan ve Uslu 2016).

Üçüncü (ve takip eden) madde(ler)de 'işyeri' ve 'geçici işyeri' kavramlarına açıklık getirilir. ÇVÖA'da geçen işyeri ifadesinden, bir teşebbüsün faaliyetlerinin tümünü veya bir kısmını yürüttüğü, sabit nitelikteki şube, büro, fabrika, atölye vb. anlaşılmalıdır. Geçici işyeri ise, anlaşmaya taraf ülke mukimlerinin diğer taraf ülkede gerçekleştireceği faaliyetlerin süresi itibariyle teşkil edilen yasal kişiliklerdir. Diğer bir ifadeyle başka bir akit devlet mukimi şirketin akit devlette vergilendirilmesi ancak işyeri oluşumu ile mümkün olmaktadır. Vergilendirme hakkı doğuracak daimi işyerleri için, ÇVÖA'lar kapsamında belirli süreler geçmesi gerekecektir. Bu nedenle örneğin, inşaat faaliyetleri ile ilgili işlerin işyeri sayılması için ÇVÖA'lar kapsamında özel bir süre belirtilmek durumundadır. Aslında ÇVÖA'larda doğrudan geçici işyeri kavramı kullanılmamaktadır. Genellikle, daimi işyerinin hangi süreler itibariyle oluşacağı belirtilir. Bu çalışmada, belirtilen süreler boyunca faaliyet göstermeyecek yani daimi işyeri oluşturmayacak yapılar için geçici işyeri kavramı kullanılmaktadır.

Gelirlerin Vergilendirilmesi

Ticari kazanç, serbest meslek kazancı gibi aktif gelirlerin veya temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri gibi pasif gelirlerin hangi devlet tarafından, hangi şartlarda ve oranlarda vergilendirileceği belirtilir.

Diğer bir deyişle, örneğin, şu tür sorular cevabını bulur;

- Anlaşmanın tarafı devletlerden birinde gerçekleştirilen faaliyet sonucu mükellefiyet ortaya çıkar mı?
- Anlaşmanın tarafı devletlerden birinin mukimi olan bir şirket tarafından diğer devletin bir mukimine ödenen temettü nasıl vergilendirilecek?
- Anlaşmanın tarafı devletlerden birinin mukimi tarafından, diğer devletin bir mukimine ödenen faiz nasıl vergilendirilecek?
- Anlaşmanın tarafı devletlerden birinin mukimi olan bir futbolcunun, diğer taraf ülkeden elde ettiği gelir nasıl vergilendirilecek?
- Anlaşmanın tarafı devletlerden birinin mukimi olan Expatriate ücreti nasıl vergilendirilecek?
- Anlaşmanın tarafı devletlerden birinde mukim olan öğretim üyesinin diğer taraf devletten elde ettiği telif geliri nasıl vergilendirilecek?

• Anlaşmanın tarafı devletlerden birinde emeklilik hakkı kazanmış bir kişi, diğer taraf ülkede nasıl vergilendirilecek?

Özel Hükümler ve Yürürlük

Anlaşmalar, genel kabul görmüş uygulama şekli dışında özel hükümler içerebilir. Özel hükümler, anlaşmaya taraf ülkeler arasındaki bilgi değişiminin nasıl olacağı veya taraf ülke mukimleri arasındaki adalet ve eşitlik gibi hususları düzenleyebilmektedir. Ayrıca bu bölümde, anlaşmanın yürürlük süresi belirtilir. Hiç şüphesiz ki, uluslararası vergi planlaması yapıları söz konusu süreler dâhilinde teşkil edilmelidir.

Bazı ülkelerin çok sayıda ÇVÖA'ları bulunmaktadır. Bunun nedeni, bu ülkelerin, uluslararası vergi planlaması kapsamında oluşturulan yapılar içerisinde yer almak istemeleridir. Çünkü bu ülkeler, birçok yatırımcının kendi sınırları içerisinde tüzel kişilik kurması sayesinde ekonomik kazanç sağlamaktadır.

Şöyle ki, kurulan şirketlerin yönetimi genellikle bu ülkelerde mukim, lisans sahibi kişi veya kuruluşlar tarafından yapılmaktadır. Hollanda, Lüksemburg, İsviçre, Avusturya gibi ülkelerde bu işlerle meşgul olan profesyoneller yönetim ücreti, muhasebe ücreti, adres ücreti vb. isimler altında ciddi miktarlarda gelir elde etmektedir. Dolayısıyla, bu tür tüzel kişilik oluşumlarının yarattığı gelir hacmi, makro çerçevede yadsınamayacak sıcak para girişi sağlamaktadır, GSYH düzeyini yükseltmektedir.

İsimlerini uluslararası bankacılık temelli finans sistemleriyle anılır hale getiren bu ülkeler, küresel düzeyde sermaye birikimi yaratarak uluslararası fon hareketlerine yön verir hale gelmişlerdir. Zira bu ülkelerdeki uluslararası vergi planlaması tüzel kişiliklerinin yarattıkları hacimler artık trilyon dolarla ifade edilmektedir. Örneğin, 2013 yılında İrlanda tüzel kişilikleri üzerinden 24 Milyar USD işlem yapılmış ve 122 Milyar USD'lik ticaret hacmi yaratılmıştır (GrantThornton 2014, 6). Ayrıca, 2015 yılı itibariyle Fortune 500 şirketlerinin %50'den fazlasının Hollanda'da iştiraki bulunmaktadır (Offshore Shell Games 2016, 11).

Bu ülkelerin yanı sıra, uluslararası vergi planlaması yapılarında sıklıkla yer elde eden ancak bu üstünlüklerini kendilerine has vergi politikalarıyla sağlayan ülkeler de söz konusudur. Bunlara örnek olarak BAE¹, Katar, Bahreyn vb. veya ada ülkeleri olarak bilinen Bahamalar,

¹ BAE 1 Ocak 2018 itibariyle, KDV oranlarını %5 olarak uygulamaya başlayacaktır (PWC,2016). Bu bahisle, söz konusu ülkelerin vergi politikalarının küresel ekonomik gelişmeler ışığında her daim değişikliğe uğrayabileceği göz ardı edilmemelidir. Diğer bir deyişle, söz konusu değişiklik her ne kadar

Kayman adaları, Jersey vb. verilebilir. Bu ülkeler sınırları içerisinde kurulmuş hiçbir tüzel kişiliğe kurumlar vergisi uygulamaz. Ayrıca Hong Kong, ABD'nin Nevada, Delaware, Wyoming gibi bazı eyaletleri veya Marşal adaları, kaynağı sınırları içinde olmayan herhangi bir gelire vergi uygulamayan ülkelerdendir.

Uluslararası vergi planlamasında, vergi avantajı sunan ülkeleri tek başına yapı teşkilinde dikkate almak yeterli değildir. Çünkü ülkeler arası ekonomik işlemleri vergisel olarak etkileyen çok sayıda unsur söz konusudur. Mesela, bu tür vergi cenneti² ülkelerde kurulmuş olan tüzel kişiliğin sahibinin aynı zamanda Türkiye'de mukim bir tüzel kişiliğin sahibi olduğunu düşünelim. Şayet iki tüzel kişilik arasında mal veya hizmet satışı kapsamında ekonomik işlem tesis edilirse, bu işlem transfer fiyatlandırması kurallarına tabi olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu 13.maddesi uyarınca, ilişkili taraflara yapılan mal veya hizmet alım-satımında uygulanan fiyatın, emsal özellikteki rayiç işlem bedelleriyle tutarlı olması gerekmektedir. Yapılacak işlemin mahiyetine göre, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemlerle emsallere uygun fiyata ulaşılamazsa, mahiyete uygun belirlenecek bir yöntem ile fiyat belirlenir. Bu tür bir uygulama, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile ortaklaşa yürütülür ve üç yılı aşmamak kaydıyla, uzlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesi, TMS (IAS) 24'ün ilişkili taraf açıklamalarıyla tutarlıdır.

Uluslararası boyutta ise OECD tarafından, ilişkili taraf işlemlerinde yani transfer fiyatlandırması konusu içerisine giren uygulamalarda fiyat tespitinde '*arm's length*' (kol boyu) prensibinin dikkate alınması tavsiye edilmektedir. Bu prensibe göre, ilişki taraflar arasında yapılan işlemler objektif fiyatlara ve koşullara göre yapılmalıdır. Yani işlemler emsallere uygun bir şekilde gerçekleşmelidir. Arm's length prensibine dayalı olarak tesis edilen işlem, hem Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddeyle hem de TMS (IAS) 24 ile tutarlılık gösterir.

Transfer fiyatlandırması kurallarına uyulmaz ise, Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddesi uyarınca, ilişkili taraflar arasında örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı kabul edilir. Örtülü kazanç, kazancın vergilendirmeden aktarılmasıdır. Diğer bir ifadeyle, kurum kazancının vergilendirmeden kurum dışına çıkarılması, söz konusu işlemin özün önceliği kavramı çerçevesinde kar dağıtımı olarak kabul edilmesine sebebiyet verir (GİB, 2010).

uluslararası vergi planlaması yapılarını etkileyecek bir nitelik göstermese de, gelecekte kurumlar vergisi muafiyeti üzerinde soru işaretlerinin oluşmasına neden olmaktadır.

² Uygulamada veya literatürde '*offshore*' olarak da isimlendirilmektedir.

Ayrıca, işlemin sadece transfer fiyatlandırması kurallarına uygunluk göstermesi de yeterli değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu 13/2 uyarınca ilgili işlemin, Türk Vergi Sistemi'nin yarattığı vergi kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sunup sunmadığı ve Türkiye ile bilgi değişimi konusunda ters düşen ve Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen listede bulunan ülke veya bölgelerde bulunan kişileri içerip içermediği de kontrol edilir. Çünkü vergi cennetleri genellikle göreceli olarak düşük vergi oranlarına sahiplerdir ve bilgi paylaşımı hususunda oldukça çekimser davranmaktadırlar. Dolayısıyla bu bölgelerle yapılan işlemler, genel geçer şekilde ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler olarak kabul edilerek, vergiye konu edilir. Bununla birlikte, Kanunun ilgili maddesinde ifade olarak yer bulmasına karşın Türkiye'de henüz Bakanlar Kurulu tarafından yayınlanan ülke veya bölge listesi yoktur. Ne var ki, son yıllarda ülkeler arası otomatik bilgi değişimine yönelik anlaşmalar yürürlüğe girmektedir. Buradan yola çıkarak, şayet Bakanlar Kurulu bir liste yayınlayacaksa, otomatik bilgi değişim anlaşmasına imza atmayan ve Türkiye ile ÇVÖA anlaşması imzalamayan ülkeler arasından seçilecek bir liste yayınlayacağı aşikardır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 7.bendinde;

'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 yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) 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.

a) *Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifira kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.*

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz' denilmektedir.

Görüldüğü üzere, söz konusu maddenin ilgili bendinin kapsamını yine vergi cennetleriyle yapılan işlemler oluşmaktadır. Maliye Bakanlığı, bu bölgelerle yapılan işlemleri, potansiyel matrah aşındırılması faaliyeti olarak görmekte ve sıkı sıkıya takibine almaktadır. Anlaşılacağı gibi, uluslararası vergi planlamasında sadece vergi cennetlerinde tüzel kişilikler kurulması, etkin yapıların tesisi için yeterli değildir.

Nitekim Kurumlar Vergisi Kanunu 7. Maddesinde;

‘(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması. b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi. (2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir. (3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır. (4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir. (5) Bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş

kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur' denilmiştir.

Bu madde çerçevesinde, vergi cennetlerinde kurulan tüzel kişiliklerin, ekonomik işlemlerde karşı karşıya kalabilecekleri risklere vakıf olunabilir.

Türkiye mukimi kişilerin kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerinden kurum kazançları, Kanunda belirtilen koşulların birlikte gerçekleşmesi halinde dağıtım yapıp yapılmadığına bakılmaksızın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olur. Dolayısıyla, uluslararası vergi planlaması uzmanının amacı, söz konusu tüzel kişiliğe yapılan, özellikle serbest meslek ve ticari kazançlarla alakalı ödemelerde, ödemeyi yapan ülkede herhangi bir stopaja maruz kalınmamasını sağlamaktır. Bunun için ise başvurulacak ana merci ÇVÖA'lardır.

Şayet iki ülke arasında yapılmış bir ÇVÖA varsa ve vergilendirme hakkını mukim ülkeye tanıyorsa, herhangi bir stopaj söz konusu olmaz. Fakat bu tür anlaşmaların uygulanması için fatura kesen tüzel kişiliğin karşı tarafa vergi mukimi olduğunu gösteren vergi mukimlik belgesini temin etmesi zorunludur. Bu nedenle, ÇVÖA tarafı ülkede kurulan tüzel kişilikler, anlaşma şartlarını sağlamak için, asıl sahibin gizlendiği, fakat asıl sahibin direktifleri ile hareket eden ve kayıtlarda genellikle taraf ülkede mukim olan gerçek kişilerin müdür ve sahip olarak gözüktüğü yapılar şeklinde tesis edilir. Yapılandırılmış finans literatürü çerçevesinde söz konusu tüzel kişilikler bir tür 'özel amaçlı kuruluş' görevi görürler. Örneğin, Enron skandalının temelinde özel amaçlı kuruluşların teşkiline dayalı yapıların varlığı yer almaktadır. Unutulmamalıdır ki, bu tür yapılar yasal değildir. Buna karşın, bu nitelikteki özel amaçlı kuruluşların teşkiline dayalı yapı oluşumları, uluslararası vergi planlamasında halen sıklıkla uygulanmaktadır.

Yakın geçmişte gündeme gelen ve kamuoyuna ifşa edilen çeşitli belgeler, uluslararası vergi planlaması yapılarının tamamıyla kötü amaçlı kullanıldığı algısını oluşturmuştur. Özellikle *Panama Belgeleri* adı altına basına detayları sızdırılan 'offshore' tüzel kişiliklerin bilgileri, bu yapıların ne denli yoğun kullandığını gözler önüne sermiştir.

3 Nisan 2016 tarihinde, bu türde yapılara ilişkin bilgiler kamuoyuna ifşa edilmiştir. Panama merkezli *Mossack Fonseca* adlı kurum, 'offshore' yapıda tüzel kişiliklerin yönetim hizmetini sağlamaktadır. Gerçekleştirilen hizmet, asıl sahibin gizlenmesi için resmi belgelerin, vekil görevi gören yediemin tarafından düzenlenmesidir. Diğer bir deyişle, tüzel kişilik faaliyetlerinde

asıl sahip yerine yediemin görünmektedir. Dolayısıyla gerçek sahip gizlenerek³, gerçek sahibin mukim olduğu ülkenin vergi alma hakkının önüne geçilmektedir.

Uluslararası vergi planlaması uygulamaları çerçevesinde, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi ve vergi cennetleri konusu ilk defa 27-29 Haziran 1996 tarihleri arasında Lyon'da düzenlenen G7 toplantısında ele alınmıştır. Toplantı bildirgesinde, küreselleşme ile birlikte vergi politikalarında yeni zorluklar ortaya çıktığı, uluslararası ticaret ve yatırım olanaklarının kötüye kullanılmasını sağlayacak yapılar temelinde ülkelerin vergi tabanlarında azalma meydana geldiği belirtilmektedir (OECD, 1998).

9 Nisan 1998 tarihinde yayınlanan OECD raporunda ise vergi cennetlerinin özellikleri şu şekilde belirtilmiştir: (1) Vergi yoktur veya çok düşüktür, (2) ülke mukimleri vergi avantajlarından yararlandırılmaz veya vergi avantajlarından yararlanan kuruluşlar ülke içerisinde faaliyet göstermezler, (3) korumacı politikalar yürütülür (Ör: Hong Kong⁴), (4) şeffaflık söz konusu değildir ve (5) diğer ülkelerle bilgi değişimi yapılmamaktadır (OECD, 1998).

OECD ilk kez 2000 yılında vergi cennetlerinin listesini yayınlamıştır.⁵

Devam eden süreçte, 2007 yılında ABD'de başlayarak etkileri tüm dünyaya yayılan finansal kriz, ülkelerin kamu harcamalarının finansmanını zorlaştırmış, bütçe açıklarında artış meydana getirmiştir (Güzel ve Çetin, 2016). Bunun üzerine, finansal sistemin işleyişini sağlamlaştırmak adına, vergi kayıplarının önlenmesi hususu, uluslararası platformlarda ele alınan ajandanın stratejik konu başlıkları arasındaki yerini almıştır. Bu doğrultuda, OECD tarafından şeffaflığın artırılması temel amaç kabul edilerek, 19 Temmuz 2013 yılında *'Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı'* oluşturulmuştur (OECD, 2013).

Eylem planı çerçevesinde, ÇVÖA'ların kötüye kullanılmasının önüne geçilmesi için transfer fiyatlandırması uygulamalarının sıkı denetimi ve vergilendirmede özün önceliğinin esas

³ Belgelerin yankı uyandıran esas yönü, isminin gizlendiği asıl sahiplerin büyük bir bölümünün birçok ülkede hükümet yetkilisi olmasıdır. Bu açıdan sahibin gizlenmesindeki amaçlardan biri vergi olduğu kadar, görevi kötüye kullanarak rüşvet ve yolsuzlukların perdelenmesidir (The Guardian 2016).

⁴ Gelir, Hong Kong sınırları içerisinde elde edilmemiş ve faaliyet Hong Kong ile alakalı değilse, Hong Kong şirketinin elde ettiği gelir, vergiye tabi değildir.

⁵ Andorra, Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Barbados, Belize, Britanya Virjin Adaları, Cook Adaları, Dominika, Cebelitarık, Grenada, Guernsey/ Sark/ Alderney, Man Adası, Jersey, Liberya, Lihtenştayn, Maldivler, Marshall Adaları, Monako, Montserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samoa, Seyşeller, Saint Lucia, Saint Kitts ve Nevis, Saint Vincent ve Grenadinler, Tonga, Turks ve Caicos Adaları, Amerikan Virjin Adaları, Vanuatu (OECD, 2000).

alınması benimsenmiştir. Şayet denetim sonucunda transfer fiyatlandırması kurallarına uyulmadığı ya da özün önceliğinin göz ardı edildiği saptanırsa; ÇVÖA'ların kullanımının kısıtlanmasını da içeren yaptırımların söz konusu olabilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Özellikle gayri maddi hak bedelinin grup tüzel kişilikleri arasındaki transferi konusunun, OECD tarafından, özün önceliği esas alınarak değerlendirilmesi hususu ön plana çıkmıştır.

Şöyle ki, örneğin verginin düşük olduğu bölgelerde kurulmuş grup tüzel kişiliklerinden biri karını, gruba ait diğer tüzel kişiliğe, gayri maddi hak bedeli adı altında, ÇVÖA'da belirtilen stopaj oranlarına tabi olarak transfer etmektedir. Bu işlemde, OECD'nin 16 Eylül 2014 tarihinde yayınladığı gayri maddi hak bedelinin transfer fiyatlandırması kuralları rehber olacaktır (OECD, 2014a). Bu rehber dokümanda, gayri maddi hak bedeli tanımlanmış ve bu hakkın hangi tüzel kişiliğe ait olduğu ve hangi unsurlar ele alınarak dağıtım yapılabileceği açıklanmıştır. Diğer bir ifadeyle, bu hakkın grup tüzel kişilikleri içerisinde hangi şartlar altında transfer edilmesinin uygun olup olmadığı belirtilmiştir.

Gayri maddi hak bedellerinin, ancak gerçek bir işyeriyle etkin olarak bağlantısı olması durumunda ortaya çıkacağı vurgulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu tür hakların ve varlıkların, muhasebe kaydına tabi tutulması yeterli görülmemektedir.

19 Ekim 2012 tarihli raporunda OECD (2012), ÇVÖA'larda yer alan geçici iş yeri uygulamalarının suiistimal edildiğini vurgulamıştır. Geçici iş yeri kavramının temelini, faaliyetlerin süreklilik arz edip etmediği oluşturmaktadır. Bu bağlamda, ÇVÖA'larda genellikle altı aydan kısa süreli faaliyetlerin işyeri niteliği oluşturmadığı, bu durumda vergilendirme hakkının teşebbüsün mukimi olduğu ülkeye verilmesi gerektiği belirtilir. Buna karşın, işin doğası gereği altı aydan kısa süren ancak sonraki dönemlerde tekrarlanan (ortaya çıkan) faaliyetler söz konusu olabilmektedir. Bu durum bu tür bir sınırlama üzerinde tartışmaların doğmasına neden olmaktadır. Çünkü tekrarlanır özellikte olmasına karşın bu tür faaliyetler, geçici işyeri avantajından faydalanmak için kullanılmaktadır.

Ayrıca uygulamada, şayet bir firma geçici iş yeri süresi içerisinde grup şirketine ait diğer bir firmaya satış faaliyeti için destek verirse, destek veren firma faaliyet gösterdiği ülkede vergilendirilmemektedir. Diğer bir deyişle, daimi iş yeri kullanılarak geçici iş yeri avantajından faydalanılmaktadır. OECD (2012) raporunda, bu tür suiistimallerin önüne geçilebilmesi için özün önceliğinin esas alınması gerektiğini vurgulamaktadır.

Hiç şüphesiz ki, suiistimallerin önüne geçilmesinin en önemli bileşeni ülkeler arası bilgilendirmenin etkin şekilde gerçekleştirilmesidir. Çünkü özün önceliğinin keşfi ancak bilgi asimetrisinin minimize edilmesiyle mümkün olur.

Karşılıklı bilgilendirme ile ilgili çalışmalar, ilk olarak 2009 yılında OECD uhdesinde ve 139 ülkeden temsilcilerin katılımıyla gerçekleştirilen uluslararası vergi forumu⁶ ile başlamıştır. Bu toplantıda, ülkelerin vergisel hususlarda karşılıklı bilgi alışverişini şeffaf şekilde yürütebilme kapasiteleri ele alınmıştır. Takiben, 19 Nisan 2013 tarihinde, G-20 ülkelerinin katılımıyla gerçekleştirilen toplantıda, otomatik bilgi değişimini zorunlu kılan hukuki bir zeminin oluşturulması fikri benimsenmiştir. 6 Ekim 2013 tarihinde OECD tarafından Rusya'da düzenlenen zirvede, otomatik bilgi değişimine yönelik bir anlaşmanın geliştirmesi kararı alınmış ve alt yapısı oluşturulmuştur. 2014 yılında, OECD tarafından 'Otomatik Bilgi Değişimi Anlaşması'nın 101 ülke tarafından uygulanacağı açıklanmıştır (OECD 2014b).

Karşılıklı bilgi değişimini esas alan bu anlaşma çerçevesinde, anlaşmaya taraf bir ülkenin mukimi olan bir şirket ya da şahıs, şayet diğer taraf ülkelerin birinde herhangi bir finansal kuruluşta hesap açarsa, bu bilgi tüzel ya da gerçek kişiliğin mukim olduğu ülkenin vergi otoritesiyle paylaşılacaktır. Finansal kuruluşlar, şirketin sadece resmi belgelerde gözükten sahiplerinden ziyade şirketin asıl sahipleri ile ilgili sorgulama yapma ve bu bilgileri kullanma hakkına sahip olacaklardır.

Son derece detaylı olan bu anlaşmanın özünü, uluslararası vergi planlaması yapılarının şeffaf hale getirilmesi amacı oluşturmaktadır. Hiç şüphesiz ki bu bilgi değişimi, uluslararası vergi planlaması yapılarının işlerliğini sekteye uğratacaktır. Çünkü birçok yapının temeli, asıl sahipliğin gizlenmesi ve yediemin olarak isimlendirilen vekil yöneticinin asıl sahipten gelen talimatlara göre hareket etmesi esası üzerine kuruludur. Dolayısıyla, yediemin yönetimindeki yabancı şirketin, asıl sahibin mukimi olduğu ülkeyle gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerde ilişki taraf yorumu yapılamadığından; ÇVÖA'ların vergi minimizasyonu çerçevesinde uygulanması sorun yaratmamaktadır. Otomatik Bilgi Değişimi Anlaşması ile birlikte finansal kuruluşlar, asıl sahip ile ilgili bilgileri asıl sahibin mukim olduğu ülke ile paylaşacağından, gizlenmek istenen ilişkili taraf işlemleri açığa çıkacak ve bu nedenle ÇVÖA'lar suiistimale açık şekilde uygulanamayacaktır.

⁶ *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.*

3. VAKA ÇALIŞMASI

Çalışmanın bu kısmında, Türkiye ile Türkmenistan arasındaki ÇVÖA'nın beşinci maddesinin 'g' bendi kapsamında inşaat faaliyetleri için tanımlanan işyeri oluşma süresi ve Türkiye ile Hollanda arasındaki ÇVÖA'nın Ek Protokolünün 'IX' numaralı maddesi temel alınmak suretiyle, uluslararası vergi planlamasının nasıl gerçekleştirildiğine dair örnek uygulama ortaya konulmuştur.

Vakanın planlaması yapılırken, vergi cenneti olarak listelenmiş bölgelerde kurulmuş ve asıl sahibin gizlendiği muvazaalı yapılar veya gayri maddi hak bedellerine ilişkin transfer fiyatlandırması kurallarının vergi otoritelerince farklı yorumlamasına olanak verecek yapılar değerlendirmeye alınmamıştır. Çünkü çalışmanın hedefi, yasalara ve etik değerlere uygun vergiden kaçınmayı amaçlayan uluslararası vergi planlaması yapılarının teşkilini somutlaştırarak okuyucuya sunmaktır.

Vaka çalışmasına dayanak faaliyet şudur: *Hollanda mukimi inşaat şirketi, Türkmenistan'da üç yıl sürecek bir inşaat ihalesini kazanmıştır ve inşaatı başlamaya hazır vaziyettedir.*

İşin yapılış şekline ilişkin iki senaryo aşağıda belirtilmiş ve Şekil 1'de gösterilmiştir.

Senaryo 1: Hollanda mukimi şirket Türkmenistan'da bir şube kuracak, inşaatı tamamlayarak faaliyetlerini sonlandıracak ve Türkmenistan şubesi Hollanda'daki ana şirkete karını transfer edecektir.

Senaryo 2: Hollanda mukimi şirket Türkiye'de %100 ortağı olduğu bir şirket kuracak, Türkiye'de mukim olan şirket Türkmenistan'da bir şube kuracak, inşaatı tamamlayarak faaliyetlerini sonlandıracak ve kar transferi önce Türkmenistan şubesinden Türkiye'deki şirkete, oradan da Hollanda'daki ana şirkete yapılacaktır.

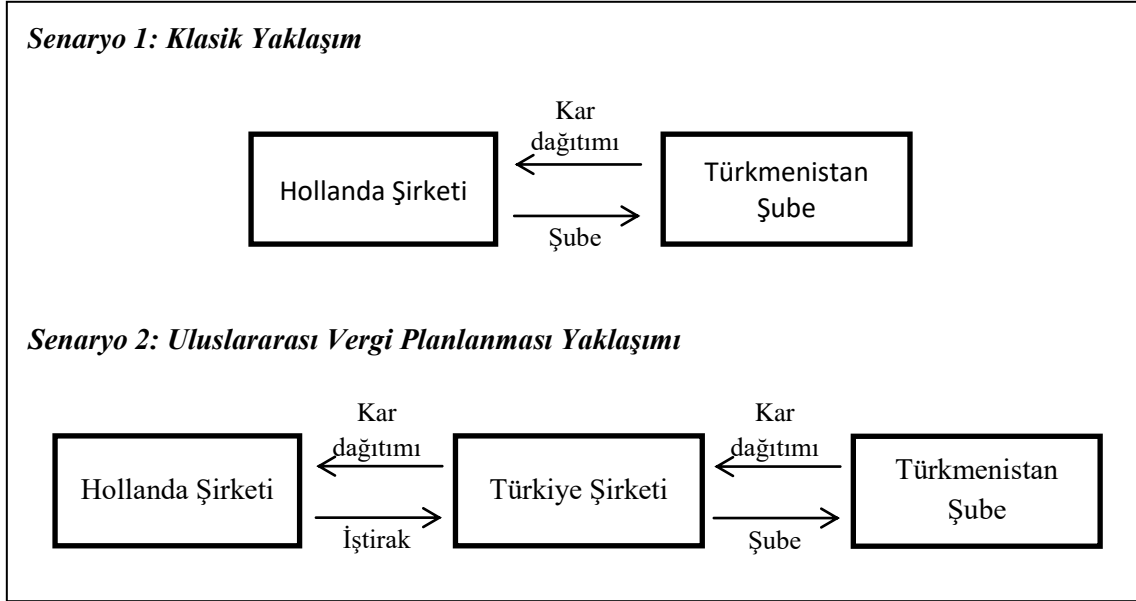
Senaryo 1: Klasik Yaklaşım

Hollanda ve Türkmenistan arasında imzalanmış bir ÇVÖA bulunmamaktadır. Bu bahisle birinci senaryo, işin yapılış ve neticesinde karın Hollanda'ya transferi çerçevesinde herhangi bir uluslararası vergi planlaması çalışması içermemektedir. Diğer bir ifadeyle, uluslararası ticaret çerçevesinde kar dağıtımına ilişkin klasik bir yaklaşım ortaya koymaktadır.

Hollanda ile Türkmenistan arasında herhangi bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmadığından dolayı, Hollanda mukimi şirketin Türkmenistan şubesi için herhangi bir geçici işyeri süresi avantajından söz edebilmek mümkün değildir. Dolayısıyla, üç yıllık inşaat süresi

tamamlanıp kazanç elde edildiğinde, Türkmenistan Kurumlar Vergisi düzenlemeleri uyarınca söz konusu kazanç %20 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Türkmenistan iç mevzuatı çerçevesinde *şube kazançlarının merkeze transferinde* stopaj uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, klasik yaklaşıma dayalı olarak kurgulanan bu yapıda, Hollanda şirketi Türkmenistan'daki inşaat faaliyeti karşılığında elde ettiği 100 birimlik kazancın 80 birimini Hollanda ana merkeze aktarabilecektir.



Şekil 1. Vaka Çalışması için Alternatif Yapılar

Senaryo 2: Uluslararası Vergi Planlaması Yaklaşımı

Uluslararası vergi planlaması uzmanları, yasal mevzuata ve etik standartlara uyumlu bir şekilde vergiden kaçınma amaçlı hareket edilebilecek yapılar oluşturmayı ve bu sayede vergi minimizasyonu sağlamayı hedeflemektedir. Söz konusu vaka için klasik yaklaşımı ortaya koyan birinci senaryonun uygulanması, Hollanda şirketine %20 düzeyinde vergi yükü (maliyeti) getirmektedir. O halde uluslararası vergi planlaması uzmanının amacı, ele aldığımız vaka açısından, söz konusu vergi yükünü klasik yaklaşıma göre azaltacak alternatif bir yapının tesisidir.

Hollanda ile Türkmenistan arasında yürürlükte bir ÇVÖA bulunmuyor olması, iki ülke arasındaki işleme, her iki ülkeyle de ÇVÖA imzalamış bir ülkenin dahil edilmesini gerekli kılar.

Bu bağlamda uluslararası vergi planlaması uzmanı bu tür bir ülkenin varlığını inceleyecek ve listeleyecektir. Vaka çalışmamızda Türkiye'nin kullanılması uygun bulunmuştur.

Türkiye, hem Hollanda hem de Türkmenistan ile ÇVÖA'ya sahiptir. Dolayısıyla Türkiye'nin sisteme dahil edilmesi, uluslararası vergi planlaması faaliyetinin gerçekleştirilebilmesini sağlayacaktır. Bu çerçevede Hollanda şirketi öncelikle Türkiye'de %100 ortağı olduğu bir şirket kuracaktır. Sonrasında ise Türk şirketi Türkmenistan'da şube kuracaktır. Bu yapının dayanağını oluşturan ÇVÖA'larla ve yerel mevzuatla ilgili düzenlemeler şu şekildedir;

- Türkiye ile Türkmenistan arasındaki ÇVÖA'nın 5. Maddesinin 'g' bendine göre 45 ayı geçmeyen inşaat faaliyetleri işyeri olarak tanımlanmamaktadır.
- Türkiye ile Hollanda arasındaki ÇVÖA'nın Ek Protokolünün 'IX' numaralı maddesi uyarınca ödenecek temettüler üzerinden %10 stopaj uygulanmaktadır.
- Türkiye Kurumlar Vergisi Kanunu 5. Maddesi birinci fıkrasının 'h' bendine göre yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.
- Türkmenistan iç mevzuatı çerçevesinde şube kazançlarının merkeze transferinde stopaj uygulanmamaktadır.

Türkiye kullanımına dayalı bu yapı, yukarıdaki düzenlemelerden bütünleşik şekilde faydalanılmasına imkan tanımaktadır. Şöyle ki, Türkiye'de kurulan şirket Türkmenistan şubesi için merkez niteliğinde olup, aynı zamanda Hollanda şirketine temettü ödemesi yapabilecek bir tüzel kişiliktir. Vaka çalışmasına konu inşaat faaliyetinin süresi ise üç yıl olduğundan, Türkmenistan'da teşkil edilen şube, inşaat faaliyetleri açısından işyeri oluşturmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, Türkmenistan şubesinin Türkiye merkezli şirket tarafından kurulması, iki ülke arasındaki geçerli ÇVÖA çerçevesinde *geçici işyeri süresi* avantajından faydalanılabilmesi sonucunu doğurmuştur. Böylece, inşaat faaliyeti sonucunda elde edilecek 100 birimlik kazanç, klasik yaklaşımın aksine Türkmenistan'da kurumlar vergisini tabi olmayacaktır.

100 birimlik kazancın Türkmenistan'dan Türkiye'ye aktarılmasında, Türkmenistan iç mevzuatından ve Türkiye Kurumlar Vergisi Kanunu 5. Maddesi birinci fıkrasının 'h' bendinden faydalanılmaktadır. Bu bağlamda söz konusu kazancın transferinde ilgili tutar Türkmenistan'da herhangi bir stopaja tabi olmayacağı gibi, Türkiye'de de herhangi bir kurumlar vergisine tabi

olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, Türkmenistan'da elde edilen 100 birimlik kazanç, sıfır kayıp ile Türkiye'ye transfer edilebilecektir.

Diğer adım, söz konusu kazancın Türkiye'den Hollanda'ya aktarılmasıdır. Türkiye ile Hollanda arasındaki ÇVÖA'nın Ek Protokolünün 'IX' numaralı maddesi uyarınca Hollanda şirketine ödenecek temettüler üzerinden %10 stopaj söz konusudur. Bu bağlamda, Türkiye⁷ üzerinden kurgulanan uluslararası vergi planlaması yapısı sayesinde; Türkmenistan'daki inşaat işi neticesinde elde edilen 100 birimlik kazancın 90 birimi Hollanda şirketine transfer edilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle bu tür bir yapının teşkili neticesinde, klasik yaklaşımla katlanılacak olan %20'lik vergi yükü, %10 seviyesine indirilebilmektedir.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada, uluslararası vergi planlaması yönetiminin çerçevesi detaylı bir şekilde irdelenerek, şirketler üzerindeki vergi yükünün Türkiye'ye dayalı yapılandırılmayla ne şekilde azaltılabileceği vaka üzerinden somutlaştırılarak gösterilmeye çalışılmıştır. Uygulama neticesinde, Türkmenistan'da inşaat faaliyeti yürütecek bir Hollanda mukimi şirketin, klasik uluslararası ticaret planlamasıyla mukayese edildiğinde, söz konusu faaliyeti uluslararası vergi planlaması çerçevesinde Türkiye üzerinden gerçekleştirmesi durumunda vergi yükünü %50 seviyesinde azaltılabileceği ortaya konulmuştur. Bu bağlamda uluslararası vergi planlamasının, yasal sınırlar içerisinde ve kötüye kullanılmadan yaratacağı finansal yönetim kabiliyeti gözler önüne serilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın kavramsal çerçevesi, vaka analizinin sonuçları ile beraber ele alındığında şu görüşlere ulaşılabilmektedir: (1) Uluslararası vergi planlamasının temel hedefi asil sahipliğin gizlendiği yasal olmayan yapıların teşkili değil, özellikle ülkeler arasında gerçekleştirilen çifte vergiyi önleme anlaşmalarının ve diğer yerel mevzuatların sunduğu yasal olanaklardan faydalanarak vergiden kaçınmayı sağlayacak uluslararası yapıların teşkilidir ve (2) uluslararası vergi planlaması işlevsel olarak risk ve getiri yönetimi çerçevesinde uygulanan yapılandırılmış finans teknik ve yöntemlerinin vergisel odaklı uygulanmasıdır.

⁷ Türkiye şirketinin, söz konusu uluslararası vergi planlaması çerçevesinde gerçekleştireceği muhasebe kayıtları şu şekildedir: (1) Kar, Türkmenistan şubesinden Türkiye şirketine aktarıldığında, '641-Bağlı ortaklıklardan temettü gelirleri hesabı' kullanılır. (2) Türkiye'de oluşan kar, Hollanda ana merkeze gönderildiğinde, '570-Geçmiş yıl karları hesabı' borçlandırılarak; '360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı' ödenecek stopaj tutarı kadar ve 331-Ortaklara Borçlar hesabı ise ana merkeze aktarılacak tutar kadar alacaklandırılarak çalıştırılır.

Uluslararası vergi planlaması halihazırda OECD ve G-20 gibi kuruluşlar uhdesinde sıkça tartışılan konuların başında gelmektedir. Tartışmanın ana unsuru ise, bu tür uygulamaların ülkelerin vergi gelirlerinin matrah aşındırılması yoluyla düşürüldüğünün öne sürülmesidir. Hiç şüphesiz ki bu durum uluslararası vergi planlaması faaliyetlerinin kısıtlanmasına neden olabilecek önlemleri ve daha sıkı denetim yaklaşımlarını beraberinde getirecektir. Dolayısıyla uluslararası vergi planlamasının yasal çerçevede teşkil edilmesi gerekliliği büyük önem kazanmıştır.

KAYNAKÇA

- Bucovetsky, S. ve A. Haufler. 2008. "Tax competition when firms choose their organizational form: Should tax loopholes for multinationals be closed?", *Journal of International Economics*, 74(1).
- Desai, M. A., C.F. Foley ve J.R. Hines. 2006. "The demand for tax haven operations", *Journal of Public Economics*, 90(3).
- Grant T. 2014. "Foreign Direct Investment in Ireland", http://www.taoiseach.gov.ie/eng/Publications/Publications_2014/GrantThornton_.pdf (Erişim Tarihi: 21.02.2017).
- GİB. 2010. "1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber", Yayın no: 114, Kasım 2010.
- Guardian. 2016. "Mossack Fonseca: inside the firm that helps the super-rich hide their money", <https://www.theguardian.com/news/2016/apr/08/mossack-fonseca-law-firm-hide-money-panama-papers> (Erişim Tarihi: 22.02.2017).
- Güzel S. ve I. Çetin. 2016. "Global Economic Crisis and Effectiveness of Public Spending: The EU Practice", *Journal of Life Economics*.
- Hines, J. R. Ve E.M. Rice. 1994. "Fiscal paradise: Foreign tax havens and American business", *The Quarterly Journal of Economics*, 109(1).
- Hong, Q. ve M. Smart. 2010. "In praise of tax havens: International tax planning and foreign direct investment", *European Economic Review*, 54(1).
- Irish, C.R. 1974. "International Double Taxation Agreements and Income Taxation at Source", *International and Comparative Law Quarterly*, 23(02).
- Mintz, J. ve M. Smart. 2004. "Income shifting, investment, and tax competition: theory and evidence from provincial taxation in Canada", *Journal of public Economics*, 88(6).
- Nar, M. 2015. "Vergi Planlaması aracı olarak AR-GE Harcamaları", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(37).
- OECD. 1998. "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue" <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (Erişim Tarihi: 22.02.2017).

- OECD. 2012. OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning The Interpretation and Application of Article 5, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf> (Erişim Tarihi: 22.02.2017).
- OECD. 2013. “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (Erişim Tarihi: 22.02.2017) .
- OECD. (2014a). Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles_9789264219212-en#.WK_4AG-LSUk#page1 (Erişim Tarihi: 22.02.2017).
- OECD. (2014b). Standart for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.02.2017).
- Offshore Shell Games. 2016. “The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies”, <http://ctj.org/pdf/offshoreshellgames2016.pdf> (Erişim Tarihi: 21.02.2017).
- Okan, P., E. Oner, S. Gokten ve N. Aypek. 2007. “Tax Avoidance and the Role of the Tax in the Selection of the Legal Structure”, Proceedings of 2n International Symposium on Public Finance, Bishkek, Kyrgyzstan, 24-27 October 2007.
- Özkan İ ve Ş. Uslu. 2016. “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Mukimlik Kavramı”, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2016.
- PWC. 2016. “UAE to implement VAT on 1 January 2018”, <http://www.pwc.com/m1/en/tax/documents/2016/uae-to-implement-vat-on-1-january-2018.pdf> (Erişim Tarihi: 22.02.2017).