

Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi

BEPS Action Plan and Assessment in the Fight Against Tax Losses and Evasion

Nagihan BİRİNCİ

Yrd. Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, nagihan_birinci@hotmail.com

Levent Yahya ESER

Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, leventyahyaeser@gmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş 3 Haziran 2017
Düzeltilme Geliş 27 Ağustos 2017
Kabul 29 Ağustos 2017

Anahtar Kelimeler:

Vergi kayıp ve kaçığı, Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı, Eylem Planı, OECD

© 2017 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Globalleşme süreciyle birlikte artan çok uluslu şirketler, oluşum nedenleri arasında yer alan vergisel avantajlar sağlama amacıyla birlikte hareket ederek vergi planlaması yapmakta ve böylece vergi yüklerini minimize etmeye çalışmaktadırlar. Ancak günümüzün globalleşen dünyasında çok uluslu şirketlerce gerçekleştirilen vergi planlaması ve bunun neden olduğu gelir kaybı gündemdedir. Çok uluslu şirketlerin kazançlarını vergi avantajı sağlayacak şekilde kaydırarak vergi yükümlülüklerini azaltmaları devletleri vergi geliri kaybına uğratmaktadır. Bunun önüne geçebilmek amacıyla hem çok uluslu şirket kazançlarının vergilendirilmesi hem de matrah aşındırma ve kar aktarımı konusunda reform ihtiyacı gündeme gelmiştir. Bu çalışmada OECD'nin matrah aşındırma ve kar aktarımı (BEPS) konusunda yapmış olduğu çalışmalar ele alınmaktadır. Bu amaçla çalışmada öncelikle BEPS'e neden olan uygulamalara yer verilmiş, ardından OECD'nin bugüne kadar vergi kayıp ve kaçaklarıyla yaptığı mücadeleye değinilmiş ve BEPS planları ele alınarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

ARTICLE INFO

Article History:

Received 3 June 2017
Received in revised form 27 August 2017
Accepted 29 August 2017

Keywords:

Tax Loss and Evasion, Base Erosion and Profit Shifting, Action Plan, OECD

© 2017 PESA All rights reserved

ABSTRACT

Multinational companies, which are increasing in importance with the globalization process, act together in order to provide tax advantages which are among the reasons for the formation to make tax planning and thus try to minimize tax burden. However, in today's globalizing world, tax planning done by multinational companies and the resulting loss of income is the agenda. Reducing tax liabilities by shifting the profits of multinational companies to provide tax advantage is causing governments to lose tax revenue. In order to avoid this, both the taxation of multinational companies' profits and the need for reform in terms of base erosion and profit shifting have become a current issue. This study deals with the studies that the OECD has made regarding the base erosion and profit shifting (BEPS). For this purpose, in the study, primarily, the applications that cause BEPS were included, and then the OECD's struggle against tax loss and evasion is mentioned, and a general assessment was made by taking into account the BEPS plans.

GİRİŞ

1980'li yıllardan itibaren sermaye hareketlerinin artması, finansal işlemlerin serbestleşmesi, teknolojik gelişmeler, işlem maliyetlerinin azalması, internetin ve fiziki olmayan ürünlerin gelişmesi, çok uluslu şirketlerin dünya ticaretinin önemli bir kısmına sahip olması gibi küresel gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler vergi matrahlarının aşınmasına, ülkelerin vergileme yeteneklerinin zayıflamasına ve kar aktarımları gibi sorunların ulus devletlerin gündemine taşınmasına sebebiyet vermiştir. Özellikle, ülkelerin yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla vergi sistemlerini kullanmaları, düşük ya da sıfır oranlı vergi avantajı sunma gibi yollara başvurmaları bütün ülkelerin mali yapılarını tehdit etmektedir.

Çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınması ve vergi kanunlarındaki boşlukların yaratıcı bir şekilde kullanımı, uluslararası vergi sisteminin bir parçası haline gelmiştir. Fakat birçok hükümetin bütçe açığı ve büyük borç yükü ile karşı karşıya kalması vergi gelirlerini sağlamlaştırma çabasını gerektirmiştir. Bu yüzden, özellikle ABD ve Avrupa'daki politikacılar için büyük kazanç sağlayan çok uluslu şirketlerin adil vergi payından daha az vergi ödemeleri ciddi bir sorun olarak görünmektedir (Mandel, 2015: 1). OECD, dünyadaki yıllık vergi kaybının 100-240 milyar dolar arasında olduğunu tahmin etmektedir. Bu rakamın ise global kurumlar vergisi gelirinin yaklaşık %4-10'una denk geldiği ifade edilmektedir. Hükümetler bütçe sorunlarını aşmak ve vergilemede etkinliği ve adaleti sağlamak adına çok uluslu işletmelerin yakalamış oldukları vergisel boşlukları kapatmak için çeşitli önlemler almaktadırlar.

Vergi gelirlerindeki kayıplar konusunda önemli çalışmalar yapan OECD, 2013 yılında matrah aşınması ve kar aktarımını hedef alan kapsamlı çalışması olan BEPS eylem planlarını açıklamıştır. Son zamanlarda BEPS ile ilgili tartışmalar gerek hükümetlerin gerekse uluslararası kuruluşların gündeminde yer almaktadır. Çok uluslu şirketlerin, vergi tabanını aşındırarak kar aktarımını amaçlayan karmaşık vergi planlaması uygulamaları, ulusal vergi gelirlerinde ciddi kayıplara neden olmaktadır. Doğrudan ya da dolaylı olarak çok uluslu şirketlerin bu gibi faaliyetlerini düzenlemek amacıyla oluşturulan uluslararası yasal sistemler ise vergi matrahının aşındırılması ve kar aktarımını önlemede yetersiz kalmaktadır (Lamers vd., 2014: 4).

Bu çalışmada OECD'nin yapmış olduğu BEPS eylem planları değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu amaçla çalışmada öncelikle BEPS'e neden olan uygulamalara yer verilmiş, ardından OECD'nin bugüne kadar vergi kayıp ve kaçaklarıyla yaptığı mücadeleye değinilmiş ve BEPS planları ele alınarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

1. BEPS'e Neden Olan Uygulamalar

BEPS'e neden olan uygulamalara geçmeden önce bu konu ile alakalı iki önemli kavram üzerinde durmak gerekmektedir. Bunlar; vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıdır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramlarının vergi kavramı kadar eski bir tarihi bulunmaktadır. Vergi otoriteleri ne zaman ve nerede vergi koyma kararı verseler, bireyler ve kurumlar da ödeme yapmaktan kurtulmaya çalışmaktadır. Bu sorun her zaman mevcut olmakla birlikte küreselleşme sürecinde ödenecek vergiden kurtulma yollarının çeşitlilik kazanmasıyla beraber daha belirgin hale gelmiştir (GIZ, 2010: 7).

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, varlıklı bireysel yatırımcılardan ya da çok uluslu şirketlerden kaynaklanabilmekte, hem yasal hem de yasa dışı faaliyetleri yansıtabilmektedir (Gravelle, 2015: 1). Fakat bu iki kavram arasında pratikte her zaman net bir ayırım yapmak kolay olmamaktadır. Bu zorluk aynı zamanda vergi kaybının tahmin edilmesini de zorlaştırmaktadır. Hükümetler, matrahların düşük vergili ülkelere kaydırılması nedeniyle hem kişisel hem de kurumlar vergisi geliri kaybına uğramaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığından kaynaklanan gelir kayıplarının tahmini oldukça zordur. Çünkü vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında kesin bir ayırım yapmak zordur. Bu nedenle öncelikli olarak hangi uygulamaların vergi yasalarının ihlali ya da istismarı olarak nitelendirilebileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için de vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramlarının tanımlanması önem arz etmektedir.

Vergiden kaçınma, mükellefin kanunen ödemesi gereken vergi miktarını azaltmak amacıyla vergi sisteminden kendi menfaati doğrultusunda yasal olarak faydalanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarındaki bir takım boşluklardan yararlanarak vergi yükümlülüğünü azaltma yöntemidir (Sharma ve Dang, 2011: 41). Bu kaçınma ulusal düzeyde olabileceği gibi uluslararası düzeyde de olabilmektedir. Uluslararası düzeydeki vergiden kaçınma olanaklarının büyük bir çoğunluğu, farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır (Miller ve Pope, 2016: 171). Buna karşın vergi kaçakçılığı, yasadışı yollardan vergilerini ödemek istemeyen mükelleflerin çabalarını tanımlamaktadır. Bir kişi ya da kuruluşun kasıtlı olarak gerçek vergi yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçındığı yasadışı bir uygulamadır. Genellikle mükellefler vergisel yükümlülüklerini azaltmak ya da bundan tamamıyla kurtulmak için gerçek durumlarını kasıtlı olarak vergi idarelerine yanlış veya eksik bildirmekte ya da hiç bildirimde bulunmamaktadırlar (Sharma ve Dang, 2011: 41). Bu şekilde hem ülkelerin vergi gelirleri azalmakta hem de yasadışı faaliyet gerçekleştirilmiş olmaktadır.

BEPS'e neden olan uygulamalar ise genel olarak iki başlık altında toplanabilirler. Bunlar vergi cennetleri ve transfer fiyatlandırma. Bu iki uygulama bazen yasal yollardan yararlanılarak yapılırken bazen yasadışı alanlara çıkılarak da yapılabilmektedir. Bu nedenle matrah aşınmasına neden olan bu uygulamaların vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilmesi her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin, çok uluslu bir şirketin düşük kurumlar vergisi oranlarından faydalanmak için ABD'de değil de vergi oranlarının düşük olduğu bir ülkede fabrika kurması vergiden kaçınma iken, Karayipler'de gizli bir banka hesabı oluşturan ve elde ettiği faiz gelirini bildirmeyen bir ABD vatandaşının faaliyeti ise vergi kaçırma. Bununla birlikte özellikle işletmeler tarafından gerçekleştirilen, kaçınma olarak ifade edilen, fakat kaçakçılık olarak sınıflandırılacak faaliyetler de bulunmaktadır. Buna örnek olarak da transfer fiyatlandırma gösterilebilir. Bu durumda şayet transfer fiyatları emsallere uygunluk gösteriyorsa yapılan işlem vergiden kaçınma olarak adlandırılabilir (Gravelle, 2015: 1). Fakat işletmeler fiyatları da manipüle ederek agresif vergi planlaması yapabilmektedirler.

Uygulamada kazançları farklı ülkelere tahsis etmek, bir şirketin bağlı şubeleri arasında gerçekleşen tüm işlemlerin fiyatlandırılması yoluyla gerçekleştirilmektedir (Miller ve Pope, 2016: 174). Çok uluslu şirketler, vergi yüklerini azaltmak için kurumlar vergisi sistemlerindeki uluslararası farklılıklardan yararlanabilirler. Bu farklılıklardan istifade etmenin temel yolu, karları yüksek vergi oranı uygulayan ülkelere düşük vergi oranı uygulayan ülkelere kaydırmaktır. Söz konusu kar aktarımı, örneğin grup işi işlemlerde "transfer fiyatlarının" çıkarlar doğrultusunda kullanılması, stratejik olarak gayri maddi varlıkların düşük vergili ülkelere toplanması ya da iç ve dış borçların yüksek vergili ülkelere toplanması yoluyla sağlanabilir (Johansson vd., 2016: 7). Dolayısıyla firmaların kazançlarını yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırmasının yollarından biri, bağlı işletmeler arasında satılan mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasıdır. Yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelere yer alan ana ya da bağlı işletmeler tarafından satılan mal ve hizmetlerin fiyatları düşük, satın aldıkları mal ve hizmetlerin fiyatlarını ise yüksek tutularak gelir transfer edilebilmektedir (Gravelle, 2015: 12).

Kar aktarımına ek olarak çok uluslu şirketler örneğin çifte vergilememe ya da çifte indirim gibi uygulamalardan faydalanmak için vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları da kullanabilmektedirler. Ayrıca belirli faaliyet ya da gelirler için ulusal firmalardan daha çok tercihli vergi uygulaması sunan firmaları kullanabilirler. Dolayısıyla çok uluslu şirketlerin vergi planlaması faaliyetleri devlet gelirlerini azaltmakta ve ekonomik verimlilik sorunlarını artırmaktadır (Johansson vd., 2016: 7).

OECD ve G20 ülkelerinde vergi planlamasına karşı "vergiden kaçınma karşıtı" kurallar mevcuttur. Örneğin, kurallar grup içi ticaretin piyasa fiyatı üzerinden gerçekleşmesini öngörürken, transfer fiyatlarına ilişkin belge ve açıklamalar ülkeler arasında farklılık göstermektedir (Johansson vd., 2016: 8). 1970'li yıllarda OECD'nin çabaları neticesinde ülkeler "transfer fiyatlarının" emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi hususunda anlaşmaya varmışlardır (Miller ve Pope, 2016: 174). Bu ilkeye göre, ilişkili kişilerle mal veya

hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedel, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmalıdır (OECD, 2010: 23). Her ne kadar kurallar olsa da çok uluslu işletmeler açısından da yasal boşluklar bulunmaktadır. Ayrıca ülkeler vergi kayıpları yaşamasına rağmen diğer taraftan çok uluslu işletme faaliyetlerinden avantajlar da elde etmektedirler. Bu gerçek konu ile mücadelenin zorlaşmasına neden olmaktadır.

BEPS'e neden olan diğer bir uygulama vergi cennetleridir. Vergi cennetleri de vergi matrahlarının ülke dışında saklanabilmesi için önemli bir avantaj sağlamaktadır. Birçok gerçek kişi ve kurum vergiden kaçınma amacının yanında vergi kaçırmak amacıyla da vergi cenneti ülkeleri kullanabilmektedirler. Özellikle çok uluslu işletmelerin kağıt üzerinde kurmuş oldukları paravan işletmeler aracılığıyla gerçekleştirmiş oldukları yasadışı yollarla vergi yükünü azaltma çabalarını normal olarak kabul etmek mümkün olmamaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin, gayri maddi varlıkların, çok uluslu işletmelerin hızla arttığı bir dönemde vergi cennetleri biçilmiş kaftan olarak işletmelerin yasadışı faaliyetlerini saklamaya yardımcı olmaktadır.

2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla İlgili OECD'nin Günümüze Kadar Yaptığı Çalışmalar

Günümüzdeki ekonomik ve finansal hareketlilik karşısında mevcut yasal düzenlemeler, çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kar aktarımı yoluyla neden oldukları vergisel kayıpların önüne geçememektedir. Devletler ise çok uluslu şirketlerin neden oldukları bu kaybı telafi amacıyla vergi rekabetine girişmektedirler. Böylece sermaye çekmeye ve ekonomik anlamda kazanç elde etmeye çalışmaktadırlar. Ancak bu rekabetten daha kazançlı çıkan taraf çok uluslu şirketler olmaktadır.

Çok uluslu şirketlerin karlarını, vergi matrahını aşındıracak şekilde kaydırmalarına yönelik karmaşık vergi planlaması uygulamaları ulusal vergi gelirlerinde ciddi kayıplar meydana getirmektedir. Çok uluslu şirketlerin bu tür davranışlarını doğrudan ya da dolaylı olarak düzenlemek amacıyla oluşturulan uluslararası yasal düzenlemeler, vergi matrahının aşınması ve kar aktarımlarının önlenmesinde yeteri kadar etkili olamamıştır (Lamers vd., 2014: 4).

Son yıllarda basında çıkan bazı haberler, yüksek kazançlı çok uluslu şirketlerin ev sahibi ülke geliri üzerinden neredeyse hiç kurumlar vergisi ödemediği gerçeğine dikkat çekmektedir. Örneğin, Google ve Apple'ın yurtdışı kazançları üzerindeki efektif vergi oranları sırasıyla %3 ve %1 olarak rapor edilmiştir. Bu durum, çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilen kar aktarımı ve vergiden kaçınma hakkında yoğun bir kamusal tartışmaya neden olmuştur. Pek çok ülkenin yüksek borç seviyesi ve vergi geliri oluşturma açısından büyük baskı altında olduğu düşünüldüğünde bu tartışmanın çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesini uluslararası politika gündeminin üst sıralarına taşıması şaşırtıcı değildir (Fuest vd., 2013: 1). Çünkü vergi kayıp ve kaçakları geçmişten günümüze ülkelerin ve uluslararası örgütlerin ilgi alanı içerisinde olmuştur.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine ilişkin tartışmalar, Milletler Cemiyeti'nin "Çifte Vergilendirme ve Vergi Kaçakçılığı Üzerine Taslak Model Anlaşması"nın oluşturulmasına yardımcı olduğu 1920'li yıllara kadar uzanmaktadır. Ardından Birleşmiş Milletler ve daha yakın bir tarihte OECD, model vergi anlaşmaları ve vergi rehberlerinin oluşturulmasına öncülük etmiştir. Bu tarih göz önünde bulundurulduğunda OECD'nin kurumsal vergi kaçakçılığına karşı yeni vergi kuralları tasarlama rolü olağandışı bulunmamaktadır (Mandel, 2015: 3).

OECD vergi matrahının aşınmasına neden olan vergi cennetleri hakkında ilk çalışmasına 1987 yılında "Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma" adında bir rapor yayınlamaya başlamıştır. Bu rapor daha sonraki çalışmalar kadar kapsamlı olmamasına rağmen konuyu ele alan ilk çalışma olması bakımından önemlidir (Eden-Kudrle, 2005, ss.115-116). Bu ilk raporun ardından BEPS'in içeriği ile uyumlu ilk çalışma OECD'nin 1998 yılındaki "Zararlı Vergi Rekabeti: Önemi Artan Global Bir Konu" raporudur. Bu raporla OECD vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin vergi matrahlarını nasıl aşındırdığını ifade etmektedir (OECD, 1998).

OECD 1998 yılındaki ilk raporunun ardından 2000 yılında yayınladığı raporda 47 rejimin zararlı olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca raporda 35 ülke vergi cenneti olarak gösterilmiştir. Belirtilen ülkelerden şeffaflık ve bilgi değişimi talep edilmiştir. Belirtilen ülke ve rejimlere bir süre tanınarak şeffaflık ve bilgi değişimi konusunda taahhütte bulunmaları istenmiştir (OECD, 2000). 2004 yılındaki raporda o güne kadar yaşanan gelişmeler ve süreç değerlendirilmiş, 33 OECD üyesi dışındaki ülkenin şeffaflık ve efektif bilgi değişimi ilkesini sistemlerine adapte ettiği belirtilmiştir. Sadece 5 vergi cenneti ülkenin taahhütte bulunmadığı belirtilmiştir (OECD, 2004).

2009 yılında ise OECD; işbirliğini ve uluslararası vergi standartlarını kabul edip etmediğine bakarak ülkeleri beyaz, gri ve kara olarak sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırmayı ülkelerin vergilemeye ilişkin getirilmiş olan standartlara uyumuna göre yapmıştır (Öztürk, Ülger, 2016: 121). Bu çalışma vergi cennetlerine yönelik olup sadece belirtilen ülkeleri etkin bilgi değişimine ve uluslararası standartlara uymaya yöneltmektedir.

OECD'nin zararlı vergi rekabetine ilişkin yapmış olduğu çalışmaların ardından G20 liderleri, Haziran 2012'de Los Cabos Zirvesinde çok uluslu şirketlerin kar aktarımı ve vergiden kaçınmasına karşı harekete geçilmesi gerektiğini vurgulamıştır. OECD, 12 Şubat 2013'te bu alanda süregelen çalışmalarının bulgularını özetleyen ve kilit unsurları tanımlayan "Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı" raporunu yayınladı. Daha sonrasında OECD'nin 15 Eylemden oluşan planı 19 Temmuz 2013'te yayınlandı. Aynı zamanda Avrupa Komisyonu da konuyla ilgilenmeye başladı. 6 Aralık 2012'de Komisyon, vergi dolandırıcılığı, vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlamasıyla mücadele için bir eylem planı ve iki öneri kabul etti. Ayrıca, 22 Mayıs 2013'te düzenlenen AB Zirvesinde Avrupa Birliği Konseyi, vergi dolandırıcılığı, vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlamasına karşı çalışmaların hızlandırılması konusunda anlaşmaya vararak Aralık 2013'e kadar ki ilerlemelerde geri bildirimde bulunacağını duyurdu (Fuest vd., 2013: 1). Geline nokta itibarıyla birçok ülkede agresif vergi planlaması ve kar aktarımı ile ilgili süregelen bir akademik ve politik tartışma ortamı bulunmaktadır.

3. BEPS Eylem Planı ve Getirmiş Olduğu Düzenlemeler

3.1. BEPS Eylem Planı

Birçok ülkede mevcut olan borç stokları ve mali krizler devletleri vergi gelirlerini artırmaya zorlamaktadır. Kamu harcamalarındaki bu artış baskısı ile karşı karşıya olan ülkeler çok uluslu şirketlerin minimum düzeyde vergi ödemeye çalışmalarıyla birlikte oluşan gelir kaybını azaltma çabası içerisinde oldukları. Başta ulusal vergi kanunları arasındaki farklılıklar olmak üzere birçok araç çok uluslu şirketlere vergi yükümlülüklerini azaltma olanağı tanımaktadır. Doğal olarak çok uluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerinden kurtulma çabaları devletleri vergi geliri kaybına uğratmaktadır. Bu noktada ise çok uluslu şirket kazançlarının vergilendirilmesi ile matrah aşındırma ve kar aktarımı konusunda esasl bir reform ihtiyacı gündeme gelmektedir.

Bu doğrultuda, 2013 yılında dünyanın en büyük ülkeleri olarak bilinen G20 grubunun Maliye Bakanları ve OECD, "Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı" olarak bilinen global vergi sisteminin kapsamlı bir şekilde yeniden değerlendirilmesi projesini başlatmışlardır (Mandel, 2015: 1). BEPS ile ilgili nihai raporlar OECD tarafından yayınlanmış ve G20 tarafından da onaylanmıştır. 15 Eylem Planının yer aldığı rapor, uluslararası vergi kanunlarında ve anlaşmalarında önemli değişiklikler öngörmektedir. BEPS, konuyla ilgili tek global uyumlaştırma çabası olması nedeniyle bugüne kadar uluslararası vergilemedeki en kapsamlı değişiklik olarak nitelendirilmektedir (Mealey ve Wehnert, 2016: 3). Söz konusu eylem planlarının, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma olanaklarını sınırlandırmasının yanında uluslararası vergi sistemini güçlendirmesi de beklenmektedir.

Bilindiği üzere, matrah aşındırması, hem OECD'ye üye olan ülkeler hem de üye olmayan diğer ülkeler için vergi gelirleri, vergi egemenliği ve vergi adaleti açısından ciddi bir risk oluşturmaktadır. Ulusal vergi tabanlarının aşınmasına neden olan birçok yöntem bulunmakla birlikte, kar aktarımı bunların en önemlilerinden birini oluşturmaktadır (OECD, 2013a: 5). Özellikle transfer fiyatlandırma yoluyla vergi kanunları çerçevesinde kar aktarımı

rahatlıkla yapılabilmekte ayrıca bu noktada vergi cennetleri de kullanılarak vergi kaçakçılığı da yapılabilmektedir.

Matrah aşındırma ve kar aktarımına olanak sağlayan temel neden, işletme yapılarının gün geçtikçe daha gelişmiş, çok yönlü ve karmaşık hale gelmesi, buna karşın vergi kurallarının büyük ölçüde değişmeyip aynı kalmasıdır. Geleneksel ticarete göre tasarlanmış vergi kurallarının, günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinin şekillendirdiği global işletme çevresiyle baş edemeyeceği aşikardır. Fikri mülkiyetin akışkanlığı, risk taşınabilirliğinin kolaylığı ve dijital mal ve hizmet teslimi birleşince vergi arbitrajı yalnızca kolay olmakla kalmamakta cazip hale de gelmektedir (PwC, 2013: 2). Özellikle ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıkları vergi arbitrajına teşvik sağlamaktadır. Örneğin, ABD'deki şirketler karları üzerinden %35 oranında federal marjinal vergi ödemektedirler. Devlet ve yerel kurumlar vergileri birlikte dikkate alındığında, toplam efektif marjinal vergi oranı %40'a çıkmaktadır. Buna karşılık marjinal kurumlar vergisi oranı İngiltere için %20, Almanya için %22 ve İrlanda için %12,5'tir. Genel Avrupa ortalaması ise %20'dir. Günümüzde ABD merkezli çok uluslu şirketler, çeşitli vergi stratejileri yoluyla bu düşük vergi oranlarından faydalanabilmektedirler (Mandel, 2015: 2).

BEPS Projesi, vergilerin ödeneceği yerin belirleyici unsuru olarak "ekonomik faaliyet ve değer yaratma" alanına odaklanarak bir ilki gerçekleştirmektedir. Ancak, büyük ölçüde Ar-Ge, teknolojik yazılım, fikri mülkiyet ve marka değeri gibi maddi olmayan varlıkların egemen olduğu global bir ekonomide ekonomik faaliyet ve değer yaratmanın nerede gerçekleştiğinin nasıl belirleneceği sorusu da tartışmalıdır (Mandel, 2015: 2). Yine de sistemli bir şekilde hazırlanan ve sistematik biçimde düzenlenen BEPS, kazançların ekonomik faaliyetin yürütüldüğü yerde ve değer nerede üretilmişse orada vergilendirilmesini amaçlamaktadır (Kara ve Öz, 2016: 174).

BEPS eylem planlarıyla üç temel hedefe ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bunlar (Owens, 2015: 8);

- Vergi matrahının ülkeler arasında daha adil bir şekilde paylaşılması,
- Özellikle vergi cennetlerini kullanan çok uluslu şirketlerin neden olduğu uyumsuzluğun etkisini ortadan kaldırma,
- OECD'nin son 50 yıldır üzerinde çalıştığı bu konuda kuralları güncellemektir.

Bahsedilen bu üç temele hedefe ulaşmak için hazırlanan eylem planları uyum, özün önceliği ve şeffaflık olmak üzere üç temel ayak üzerine oturmaktadır. Bu ilkeler aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Tablo 1: BEPS Eylem Planının Üç Temel Ayağı

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
Hibrit uyumsuzluklar	Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi	BEPS ölçümünün takip edilmesi
Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kuralının güçlendirilmesi	Yapay işyeri uygulamalarından kaçınma	Zorunlu beyan kuraları
Faiz indirimlerinin sınırlandırılması	Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	Transfer fiyatlandırma
Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele		Ülke bazında raporlama
		Uyumsuzlukların çözümü

Kaynak: Diclehan, 2016: 152-153.

Tabloda yer alan üç temel alana bakıldığında eylem planının epey kapsamlı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunları gerçekleştirmedeki yol haritası olarak aşağıdaki süreç benimsenmiştir. Bunlar (Christians, 2016, 1039);

- Yurtiçi uyum (kanun/uygulama),
- İki taraflı anlaşmaların adaptasyonu,
- Gelecekteki çok taraflı araçların adaptasyonu,
- OECD model ve rehberlerinin adaptasyonu
- OECD'nin kapsayıcı çerçevesi içerisinde değerlendirme yapmak.

Görüldüğü gibi BEPS eylem planlarının hayata geçirilmesi için öncelikle ulusal mevzuatın revize edilmesi gerekmektedir. Ardından ikili vergi anlaşmaları önem arz etmektedir. Çünkü, BEPS çok uluslu şirketlerin davranışları sonucunda ortaya çıktığı için ikili vergi anlaşmaları bu olgu ile doğrudan ilişkili bulunmaktadır. Bununla birlikte, ikili vergi anlaşmaları, BEPS için fırsatlar sunarak stratejik vergi planlamasına katkı sağlayan yasal boşluklardan ayrılmaktadır. Bu bağlamda geleneksel sabit iş yeri kavramı kolaylıkla manipüle edilebilir olduğundan artık vergilemeye temel oluşturan etkin bir unsur olarak değerlendirilmemektedir. Çifte vergilendirmeyi önlemek için tasarlanmış muafiyet kuralları çifte vergilendirmemeye yol açacak bir şekilde kullanılabilir. Ayrıca genel olarak transfer fiyatlandırma tahsislerinin temelini oluşturan emsallerine uygunluk ilkesi, karların düşük vergili yerlere kaydırılmasını sağlamak için istismar edilebilmektedir (Lamers vd., 2014: 4).

Bu yasal çerçevede yapılacak düzenlemelerle birlikte, BEPS eylem planının uygulanmasını ve izlenmesini ifade eden kapsayıcı çerçeve içerisinde kalınarak eylem planları yürütülmeye çalışılacaktır. Böylece BEPS eylem planı, başta çok uluslu şirketler olmak üzere çeşitli kesimlerce ulusal vergi kanunları arasındaki farklılıklardan ya da benzeri diğer uygulamalardan yararlanarak vergi geliri kaybının azaltılmasını amaçlamaktadır.

3.2. Eylem Planının Getirmiş Olduğu Düzenlemeler

Bu doğrultuda matrah aşındırma ve kar aktarımının önüne geçebilmek amacıyla BEPS eylem planı çerçevesinde, öngörülen düzenlemeler 15 madde olarak belirlenmiştir. Söz konusu eylem planları aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (OECD, 2013b: 14-24):

Eylem 1: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Dijital ekonominin, mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanması açısından neden olduğu temel zorlukları, geniş kapsamlı bir yaklaşımla ve hem dolaylı hem de dolaysız vergilendirme uygulamalarının göz önünde bulundurulması suretiyle belirlemeyi ve bu zorlukları çözmek için ayrıntılı seçeneklerin geliştirilmesini ifade etmektedir. Bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, incelenecek konular arasında aşağıdaki hususlar yer almaktadır;

- Bir şirketin, mevcut uluslararası kurallar arasında yeterli düzeyde bağlantı kurulmaması nedeniyle, vergi yükümlülüğü altına girmeden başka bir ülkenin ekonomisi içerisinde dijital mevcudiyete sahip olma kabiliyeti,
- Dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı vasıtasıyla, pazarlanabilir mekana ilişkin veri oluşumundan yaratılan değer ilişkilendirilmesi,
- Yeni iş modellerinden elde edilen gelirin karakterize edilmesi,
- 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.

Ayrıca Eylem 1 kapsamında kurumlar vergisinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasının sağlanması konusu da önem taşımaktadır. Bu nedenle, kurumlar vergisinde uluslararası uyumu sağlamak için yeni standartların belirlenmesi ve çifte vergilendirmeyi önleyecek kuralların tasarlanması gerekmektedir.

Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkisiz Hale Getirilmesi

Hibrit araç ve varlıkların etkilerini (çifte vergilendirmeme, çifte aşındırma, uzun vadeli erteleme) ortadan kaldırmak amacıyla ulusal kuralları da hesaba katarak model anlaşma hükümleri ve tavsiyeleri geliştirilebilir. Bu eylem aşağıdaki hususları içerebilir:

- Hibrit araç ve varlıkların vergi anlaşmalarını etkisiz hale getirerek fayda sağlanması amacıyla gereğinden fazla kullanımını engellemek için OECD Model Vergi Anlaşmasında gerekli değişikliklerin yapılması,
- Muafiyet ya da ödeyicinin vergi matrahından indirilebilir giderlerinin tanınmamasını önleyen ulusal kanun hükümlerinin oluşturulması,
- Alıcı tarafından gelir içinde gösterilemeyen ödemelerin indirimini önleyen ulusal kanun hükümlerinin oluşturulması,
- Bir vergi alanındaki indirimin diğer vergi alanında da indirilebilmesini önleyen ulusal kanun hükümleri,
- Birden fazla ülkenin bir işlem ya da oluşum için bu kurallara başvurması durumunda çözüm ya da işbirliği için gerekli olması halinde yol gösterilmesi.

Ulusal kanun ve OECD Model Vergi Anlaşması hükümlerinde meydana gelen muhtemel değişikliklerin etkileşimine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi

Bu eylem, kontrol edilen yabancı kurum kurallarının tasarımı ile ilgili yönelik önerilerin geliştirilmesini amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, BEPS konusunda endişeleri artıran diğer bir husus, faiz ve diğer finansal ödemelerin önemli bir kısmının indirim konusu yapılabilesidir. Faiz giderinin indirilebilmesi hem ülke içine hem de ülke dışına doğru olan yatırımlarda çifte vergilendirmemeye sebebiyet verebilmektedir.

Eylem 4: Faiz Harcamaları ve Diğer Finansal Ödemeler Yoluyla Matrah Aşındırmasının Sınırlandırılması

Aşırı faiz indirimi sağlamak 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 tasarımı konusunda tavsiyeler geliştirilmelidir. Tercihli rejimler önemli bir baskı alanı olmaya devam etmektedir. OECD, 1998 yılında zararlı vergi uygulamaları ile ilgili bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda “dibe doğru yarış” ın tüm ülkelerde belirli mobil gelir kaynakları üzerine uygulanacak vergi oranını sifıra yaklaştırabileceği vurgulanmıştır. Bu bağlamda ülkelerin bir dizi ortak kural üzerinde anlaşmaya varmaları, vergi politikası seçimlerine yardımcı olabilecektir. BEPS raporu, şeffaflık ve varlık gibi faktörleri dikkate alarak zararlı vergi rejimlerine karşı daha etkili çözümler geliştirilmesi yönünde çağrıda bulunmaktadır.

Eylem 5: Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesi Temelinde Zararlı Vergi Uygulamalarına Karşı Daha Etkin Mücadele Etme

Mevcut kurallar pek çok durumda iyi işlemekle birlikte, bu kuralların ikiden fazla ülke arasında gerçekleşen ve tamamen global değer zinciri ile ilgili işlemlerden kaynaklanan matrah aşındırma ve kar aktarımını önlemek için yeniden uyarlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda, mevcut ulusal ve uluslararası vergi kuralları, geliri oluşturan ekonomik faaliyet ile gelirin dağılımını uyumlu hale getirecek şekilde düzenlenmelidir.

Eylem 6: Anlaşmaların Kötüye Kullanımının Önlenmesi

Daimi işyeri kavramının tanımı suiistimalleri önleyecek şekilde güncellenmelidir. Birçok ülkede daimi işyeri kavramına ilişkin anlaşma kurallarının yorumu, 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 tanımaktadır. Benzer şekilde çok uluslu şirketler, faaliyetlerini daimi

işyeri statüsü istisnalarından faydalanabilecek şekilde çoklu grup işletmeleri arasında yapay olarak tasnif edebilmektedir. Bu doğrultuda, uygun olmayan koşullarda anlaşmanın sağladığı faydadan yararlanmanın önüne geçilebilmesi için ulusal kuralların tasarımı ile ilgili model anlaşma hükümleri ve tavsiyeler geliştirilmelidir.

Eylem 7: Daimi Müessese Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi

Bu eylem kapsamında önem arz eden konu, transfer fiyatlandırması ve emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanmasıdır. Transfer fiyatlandırma kuralları, çok uluslu bir şirket tarafından elde edilen gelirin, şirketin faaliyet gösterdiği ülkeler arasında tahsis edilmesine hizmet etmektedir. Birçok durumda, emsallerine uygunluk ilkesine dayanan mevcut transfer fiyatlandırma kuralları, çok uluslu şirketlerin gelirlerini vergi idareleri arasında etkin ve verimli bir şekilde tahsis etmesine olanak sağlamaktadır. Bununla birlikte, bazı durumlarda bu kurallar, çok uluslu şirketler tarafından gelirin bu geliri yaratan ekonomik faaliyetten ayrılması suretiyle düşük vergili alanlara kaydırılması amacıyla da kullanılabilir. Bu çoğunlukla, gayri maddi ve diğer mobil varlıkların değeri altında transferinden, düşük vergilendirilmiş grup şirketlerin aşırı sermayelendirilmesi gibi durumlardan kaynaklanmaktadır. Bu amaçla matrah aşındırma ve kar aktarımı konusunda daimi işyeri statüsünden yapay kaçınmayı önlemek için daimi işyerinin tanımındaki değişiklikler geliştirilmelidir.

Formüle dayalı sitemleri kapsayan alternatif gelir tahsisi sistemleri önerilebilmektedir. Bununla birlikte yeni bir sistemin kabul edilip uygulanmaya koyulmasının zorluğu nedeniyle, transfer fiyatlandırması sisteminin tamamıyla değiştirilmesi yerine mevcut sistem içerisindeki kusurların, özellikle de gayri maddi varlıklar ve aşırı sermayelendirmeyle ilgili getirilere ilişkin konuların, ele alınması önem arz etmektedir.

Eylem 8, 9 ve 10: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer İle Uyumlu Olmasını Sağlamak

Eylem 8: Gayri Maddi Varlıklar

Gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında hareket etmesi suretiyle matrah aşındırma ve kar aktarımını önleyecek kurallar geliştirilmelidir. Bu eylem şu unsurları içerecektir:

- Gayri maddi varlık tanımının geniş ve anlaşılır bir şekilde yapılması,
- Gayri maddi varlıkların transferi ve kullanımından elde edilen kazançların değer yaratma doğrultusunda tahsisinin sağlanması,
- Değerinin belirlenmesi güç olan gayri maddi varlıkların transferi için transfer fiyatlandırma kuralları ya da özel önlemlerin geliştirilmesi,
- Maliyet yaratıcı düzenlemelerin güncellenmesi.

Eylem 9: Riskler ve Sermaye

Bu eylem kapsamında, grup üyeleri arasında risk unsurunun transfer edilmesi ya da fazla sermayenin tahsisi yoluyla oluşan matrah aşındırma ve kar aktarımının önlenmesine yönelik kuralların geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Eylem 10: Diğer Yüksek Riskli İşlemler

Bu eylem, matrah aşındırma ve kar aktarımı önlemek amacıyla üçüncü kişiler arasında gerçekleşmeyecek ya da çok nadir olarak gerçekleşecek işlemleri konu alan kuralları geliştirmeyi hedeflemektedir. Bu kapsamda aşağıdaki hususlarla ilgili olarak transfer fiyatlandırma kurallarına ya da özel önlemlere uyumun yararlı olacağı ifade edilmektedir:

- İşlemlerin yeniden nitelendirilebildiği koşulların açıklığa kavuşturulması,
- Küresel değer zinciri kapsamında, özellikle de kar bölüşümü hususunda, transfer fiyatlandırma yöntemlerinin uygulanmasının sağlanması,

- Matrah aşınmasına neden olan yönetim ücreti ve genel merkez harcamaları gibi ödemelere karşı koruma sağlamak.

BEPS'in önlenmesi, şeffaflığın farklı düzeylerde sağlanmasını gerekli kılmaktadır. Şeffaflık konusu ile ilgili olarak Vergisel Amaçlar İçin Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Global Forumu kapsamında ilerlemeler sağlanmıştır. Ancak konunun daha global ve bütüncül bir yaklaşım ile ele alınması önem arz etmektedir. BEPS ile ilgili veri toplama yöntemleri geliştirilmelidir. Mükellefler, vergi planlama stratejileri ile ilgili önemli bilgileri kamuya açıklamalı ve transfer fiyatlandırması belgelendirme koşulları daha az külfetli ve hedef odaklı olmalıdır.

Eylem 11: BEPS ile İlgili Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi ve Bu Yöndeki Eylemlerin Tespit Edilmesi İçin Metodolojiler Geliştirilmesi

Bu eylem, BEPS'in ekonomik etki ve ölçek göstergelerine ilişkin öneriler geliştirmeyi ve BEPS ile ifade edilen tüm eylemlere yönelik ekonomik etki ve etkinlik analizlerinin yapılması ve değerlendirilmesine yönelik araçlar sağlamayı amaçlamaktadır. Bunun için BEPS'in ülkeler arasındaki yayılma etkilerini içeren analizlerden yararlanılacaktır.

Bu eylem kapsamında belli başlı vergisel işlemlerin ve vergi planlamasının da şeffaf hale getirilmesi gerekmektedir. Vergi planlama stratejileri ile ilgili ve kapsamlı bilgiler genellikle vergi idarelerince elde edilememektedir. Yine de hükümetlerin risk alanlarını hızlı bir şekilde tespit etmek amacıyla zamanında ve geniş kapsamlı bilgi elde etmek gerekmektedir. Denetimler, gerekli bilgilerin elde edilmesi açısından önemli bir kaynaktır. Ancak buna rağmen, bu denetimler agresif vergi planlamanın erken tespiti açısından kısıtlı araçlardır. Bu bağlamda, vergi idarelerine ve vergi politika yapıcılara vergi riskine ilişkin bilgi akışı sağlamak amacıyla tasarlanan önlemlerin kullanışlı olabileceği düşünülmektedir. Potansiyel olarak faydalı olabilecek diğer önlemler, mükellefler ile vergi idareleri arasındaki işbirlikçi uyum programlarıdır.

Eylem 12: Vergi Mükelleflerinin Agresif Vergi Planlama Stratejilerinin Kamuya Açıklanması

Bu eylem, mükelleflerin BEPS'e yol açan agresif vergi planlama işlemleri ya da düzenlemelerinin yine bu mükellefler tarafından vergi idarelerine zorunlu olarak bildirilmesi yönünde kuralların tasarlanmasını amaçlamaktadır. Buradaki şeffaflık transfer fiyatlandırması ve değer zinciri analizleriyle ilgili bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırma kurallarının yönetimindeki temel sorun, vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki asimetrik bilgidir. Bu durum potansiyel olarak emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanmasını olumsuz şekilde etkilemekte ve BEPS için fırsatlar yaratmaktadır. Bir çok ülkede, vergi idareleri bir vergi mükellefinin global değer zincirini bütün olarak algılamasını sağlama kapasitesinden yoksun bulunmaktadır. Aynı zamanda transfer fiyatlandırması belgelendirme şartları konusundaki farklı yaklaşımlar, şirketler için ciddi idari maliyetlere yol açmaktadır. Bu bağlamda, çok uluslu şirket gruplarının üyeleri tarafından grup içi hizmetler ile diğer işlemler hususunda gerçekleştirilen faaliyetler ile uyumlu bilginin vergi idareleri tarafından elde edilebilmesi önem taşımaktadır.

Eylem 13: Transfer Fiyatlandırma Dokümantasyonunun Yeniden İncelenmesi

Bu eylem, işletmelerin uyum maliyetlerini göz önünde bulundurmak suretiyle, vergi idaresinin şeffaflığını artırmak için transfer fiyatlandırması belgelendirmeleriyle ilgili kuralların geliştirilmesini amaçlamaktadır. Bu doğrultuda geliştirilecek kurallar, çok uluslu şirketlerin ilgili hükümetlere belirli bir şablona göre gelir, ekonomik faaliyet ve ülkeler arasında ödenen vergilerin global tahsisi ile ilgili ihtiyaç duyulan tüm bilgileri vermelerini gerektirecektir.

Eylem 14: Uyuşmazlık Çözümleme Mekanizmalarının Daha Etkin Hale Getirilmesi

Bu eylem, ülkelerin Karşılıklı Anlaşma Usulü (MAP) kapsamında, çoğu anlaşmadaki arbitraj hükümlerinin eksikliği de dahil olmak üzere, vergi anlaşmalarıyla ilgili ihtilafların çözümüne yönelik engelleri ortadan kaldırma amacını taşımaktadır. BEPS Eylem Planı çalışmalarından kaynaklanan önlemlerin uygulanması için yenilikçi yollar üzerinde düşünülmesi gerekmektedir. BEPS Eylem Planında yer alan eylemlerin tamamlanmasının bir takım

çıktıları olacaktır. Bazı eylemler, OECD Model Vergi Anlaşması ve Transfer Fiyatlandırması Rehberine ilişkin yorumlardaki değişikliklerin yanı sıra, ulusal kanun hükümlerine yönelik tavsiyelerle sonuçlanacaktır. Örneğin, anlaşma istisnaları karşıtı hükümlerin uygulanması, daimi işyeri tanımında ve transfer fiyatlandırma hükümlerinde değişiklik yapılması ve hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine ilişkin anlaşma hükümlerinin getirilmesi önem taşımaktadır.

Eylem 15: Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirmek

Bu eylem ile BEPS çalışmaları doğrultusunda geliştirilecek önlem ve kuralları uygulamak maksadıyla, çok taraflı bir araç geliştirmeye yönelik vergi ve uluslararası vergi kanunu konularının ülkeler tarafından incelenmesi ve ikili vergi anlaşmalarının iyileştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, global ekonominin hızla değişen doğasını ve bu değişime hızla adapte olma ihtiyacını yansıtan uluslararası vergi konularına yenilikçi bir yaklaşım getirecek çok taraflı bir araç geliştirilmelidir.

SONUÇ

Globalleşmenin ekonomik alandaki uzantılarından biri vergilendirme olmuştur. Kapitalizm ile hakimiyeti artan ve ülke sınırlarını aşan sermaye ülkelerin vergilendirme yetkilerini de zorlamaya başlamıştır. Sermaye oluşumunun önemli parçalarında biri olan çok uluslu şirketler birçok ülkede faaliyet göstererek vergi yüklerini en aza indirmenin çabası içerisine girmiştir. Diğer taraftan rekabete açık bir dünyada yer alan ve sermaye ihtiyacı olan ülkeler sermayeye yönelik avantajlı uygulamalara başlamışlardır. Global dünyanın yaratmış olduğu bu iki gerçeklik bir açmazı da beraberinde getirmiştir. Bu açmaz; sermaye çekmek için yarışan ülkelerin aynı zamanda vergi gelirine ihtiyaç duymalarıdır.

Çok uluslu şirketlerin vergi planlaması ülkelerin vergi rekabeti ile birleşince ortaya iki önemli sorun çıkmaktadır. Bunlar; vergi rekabetini aşırı şekilde uygulayan ülkeler ve çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlamalarıdır. Bu iki sorunu ortadan kaldırmak ise ancak global bir işbirliği ile mümkün olmaktadır. Bu noktada OECD 1990'lı yıllardan itibaren çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalarda OECD, ağırlıklı olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerine yönelmiş; bunların tespit edilmesinin ardından şeffaflık ve bilgi değişimini sağlayarak zarar verici yönlerinin ortadan kaldırılmasına odaklanmıştır. Fakat gelinen nokta itibarıyla yapılan çalışmalar kısmen etkili olsa da karmaşıklaşan finansal sistem içerisinde daha etkili olabilecek çalışmalara gerek duyulmuştur. Bu bağlamda OECD 2013 yılında BEPS eylem planlarını açıklayarak matrah aşınmasına ve kar aktarımına olanak sağlayan uygulamaları kapsamlı olarak ele almaya çalışmıştır.

Toplam 15 eylem planı bulunan BEPS dijital dünyadaki gelişmelerden hibrit araç/kurumlara, anlaşmaların yenilenmesine ve çok taraflı bir çözüm yolu bulunmasına kadar birçok alana yayılmaktadır. Bu haliyle geçmiş çalışmalardan oldukça farklılaşmaktadır. Yine geçmiş çalışmalardaki temel konuları içermekle birlikte ilgi alanı genişletilmiştir. BEPS üç farklı ayak üzerine oturarak daha önce OECD tarafından yapılan çalışmalardan daha etkili olduğu söylenebilir. Bu üç ayak; minimum standartlar, tavsiyeler ve en iyi uygulamalar şeklindedir ve gerek OECD üyeleri gerekse üye olmayan ülkelere de uygulanacak şekilde işlevselleştirilmiştir. Bu işlevselliği sağlamak için çok yönlü yumuşak ve katı yasal mekanizmalara da sahiptir (Christians, 2016, 1063). Bu nedenle daha etkili olabileceği söylenebilir.

BEPS'in bir diğer özelliği G20 dışında kalan ve özellikle gelişmekte olan ülkeleri de sisteme dahil etmeye çalışmasıdır. Bu noktada çalışmalara mümkün olduğunda eşit şartlarda çok katılım sağlamaya gidilmektedir (Kara ve Öz, 2016: 180). Bu amaç BEPS'in çözüme katkı sunmaya çalışmasının bir göstergesidir. Aksi halde sınırlı sayıda ülkenin katılımı global bir sorunun çözümü için yeterli olmayacaktır. Bu bağlamda bakıldığında Kapsayıcı Çerçeveyi kabul eden ülke sayısının 100'ü aştığı görülmektedir. Geçen 12 ay boyunca toplam 164 rejimin incelendiği, bunlardan 99'unun müdahale edilmesi gerektiği, bu 99 rejimden 93'ünde gerekli değişikliğin yapıldığı veya kapsayıcı çerçeve üyeleri tarafından müdahalenin başlatıldığı, 56 rejimin BEPS açısından sorun oluşturmadığı, 9 rejimin ise inceleme altında olduğu OECD tarafından ifade edilmektedir.

Sonuç olarak BEPS'in bütün eylem planlarının ülkeler tarafından yasal mevzuatlara uyumlaştırılması yapıldığında ve katılımcı ülke sayısının da artmış olması durumunda faydalı olabileceği söylenebilir. Çünkü bu plan daha öncekilerden oldukça kapsamlı ve sistemli olarak yürütülmektedir. Global bir sorun olarak duran matrah aşındırma ve kar aktarım uygulamalarının geniş kapsamlı bir çerçevede çözülebileceği ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- Christians, Allison (2016), "BEPS and the New International Tax Order", *BYU Law Review*, Volume: 2016, Issue:6. 2016, p.1602-1647.
- Diclehan, Başak (2016), "Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları", <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf>, 12.06.2017.
- Eden, Lorraine and Robert T. Kudrle (2005), "Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regimes?", *Law & Policy*, Volume: 27, Issue:1, p.100-127.
- Fuest, Clemens, Christoph Spengel, Katharina Finke, Jost H. Heckemeyer, and Hannah Nusser (2013), "Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform", *ZEW Discussion Paper*, No:13-078, p.1-25.
- GIZ (2010), "Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries", Information and Communication Technologies for Development, https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Address-tax-evasion-and-avoidance.pdf, 23.02.2017.
- Gravelle, Jane. G. (2015), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", *Congressional Research Service Report*, http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/key_workplace, 08.03.2017.
- Johansson, Åsa, Øystein Bieltvedt Skeie, Stéphane Sorbe and Carlo Menon, (2016), "Tax Planning by Multinational Firms: Firm-Level Evidence from a Cross-Country Database", *OECD Economics Departments Working Papers*, No:1355, p.1-63.
- Kara, Mustafa Cemil ve Ersan Öz, (2016), "Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 414, s.172-181.
- Lamers, Isabel, Pauline Mcharo and Kei Nakajima, (2014), "Tax Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) and International Economic Law", *Trade and Investment Law Clinic Papers*, http://repository.graduateinstitute.ch/record/294795/files/CTEI_2013-02_LawClinic_TaxBaseErosionAndProfitSharing.pdf, 08.03.2017.
- Mandel, Michael (2015), "The BEPS Effect: New International Tax Rules Could Kill US Jobs", *Progressive Policy Institute Policy Brief*, http://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2015/06/2015.06-Mandel_The-BEPS-Effect_New-International-Tax-Rules-Could-Kill-US-Jobs.pdf, 23.02.2017.
- Mealey, Matthew and Oliver Wehnert, (2016), "BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS", *International Tax Review*, Number:105, p.1-48.
- Miller, Helen and Thomas Pope, (2016), "Corporate Tax Avoidance: Tackling Base Erosion and Profit Shifting", *Institute for Fiscal Studies*, p.169-200.
- OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development), (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*.
- OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2000), *Towards Global Tax Co-operation: Progress In Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*.
- OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2004) *The OECD Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*.

- OECD (2010), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, OECD Publishing, http://www.ilssole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf, 11.03.2017.
- OECD (2013a), “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, *OECD Publishing*, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/Addressing_Base_Erosion_and_Profit_Shifting_BEPS.pdf, 12.05.2017
- OECD (2013b), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, *OECD Publishing*, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, 12.05.2017
- Owens, Jeffrey (2015), “Tax Transparency and BEPS”, <http://epub.wu.ac.at/5096/1/36%2D162%2D1%2DPB.pdf>, 5-14, 15.02.2017.
- Öztürk, Serdar ve Özlem Ülger, (2016), “Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Sobider*, Yıl:3, Sayı:9, s. 118-135.
- PwC (2013), “Transfer Pricing- Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”, <https://www.pwc.com/ng/en/pdf/transfer-pricing-july-2013.pdf>, 08.03.2017.
- Sharma, Priyesh and Siddharth Dang, (2011), “Myth and Reality of the Imbricating Concepts of Tax Avoidance and Evasion”, *Journal of Accounting and Taxation*, Volume:3, Issue: 3, p.40-46.