SETSCI Conference Indexing System,
Volume 3 (2018), 405-411

ISAS 2018-Winter
2nd International Symposium on Innovative Approaches in Scientific Studies
November 30 – December 2, 2018, Samsun, Turkey

MATRAH AŞINDIRMA VE KAR AKTARIMI YOLUYLA VERGİ GELİRLERİNİN AZALTILMASI VE ULUSLARARASI İŞBİRLİĞİ YOLUYLA ALINAN ÖNLEMLER

Erdal YILMAZ[1], Cevdet KIZIL[2], Tunay ASLAN[3]

[1]Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Turizm Fakültesi
[2]İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi
[3]Siirt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Sermaye hareketleri önündeki engellerin önemli ölçüde kalkmasıyla birlikte çok uluslu şirketler de yaygınlaşmış ve ulusal şirketlerle rekabet ederek ekonomik hayatın önemli unsurları haline gelmişlerdir. Özellikle çok uluslu şirketler, elde ettikleri kârlar üzerinden daha düşük vergi ödemek için çeşitli yöntemler geliştirmişlerdir. Bu şirketler; ülkelerin vergi mevzuatlarının ve önceliklerinin farklı olması, yatırımları ülkelerine çekmek için birbirleri ile rekabet içinde olması, şirket yapılarının ve işlemlerin karmaşık olması gibi durumlardan faydalanarak, kârlarını vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere aktararak ya düşük vergi ödemekte ya da hiç vergi ödememektedirler. Bu durum birçok ülke için önemli vergi kayıplarına neden olmaktadır. Şirketler tarafından yapılan bu vergi planlamaları karşısında uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi ve böylece vergi kayıplarının azaltılması amacıyla 2013 yılında Saint Petersburg'daki G20 Liderler zirvesinde *"Matrahın Aşındırılması ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)"* eylem planı kabul edilmiştir. Bu eylem planı 15 eylemden oluşmakta ve iki yıl içerisinde ülkelerin vergi mevzuatlarını uyumlaştırması ile vergi kayıplarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada çok uluslu şirketlerin hangi yöntemlerle matrah aşındırma yoluna gittikleri ve ortaya çıkan vergi kayıplarını önlemek için ne tür önlemler alındığı tartışılmıştır.

REDUCTION OF TAX REVENUES WITH BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING ALONG WITH MEASURES TAKEN VIA INTERNATIONAL COOPERATION

The multionational corporations have become widespread with the elemination of barriers on capital movements and they are now significant elements of economic life, which compete with national corporations. Multinational corporations have especially developed various methods to pay lower taxes on their profits. These corporations take advantage of specific issues such as different tax regulations and priorities among countries, existing rivalry of countries to attract investment and complex firm structures as well as transactions. This lets the mentioned multinationals to pay low or no taxes by shifting their profits to countries, which collect low taxes. That situation causes serious tax losses for many countries. The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan was accepted in G20 Leaders Summit held at Saint Petersburgh in 2013 to improve international cooperation and thus decreasing tax losses as a reaction against tax plans of multinations. The emphasized action plan is composed of 15 actions and aims to eliminate tax losses of countries by harmonizing tax regulations in two years. This study discusses the base erosion methods of multinations and counter measures to avoid observed tax losses.

1. Giriş

Bir ülkede yerleşik (mukim) kişilerin yurtdışındaki kazançlarının hem yurt içinde hem de yurt dışında vergilendirilmesi çifte vergilendirme olarak adlandırılmaktadır. Bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır. Çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması ile birlikte çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki boşluklardan faydalanarak ve başka yollarla vergi matrahların aşındırılması veya kârın aktarılması yoluyla vergiden kaçınma ve vergi kaçırma girişimleri de artmış ve bu girişimler ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıplara yol açmıştır. Ancak ülkelerin mevzuatları tek başlarına bu vergi kayıplarını önlemeye yetmediğinden, uluslararası işbirliği ile matrah aşındırma ve kâr aktarımına karşı eylem planı geliştirilmiştir.

Matrah aşındırma ve kâr aktarımı kavramlarını açıklamadan önce vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma kavramlarını açıklamakta fayda vardır. Vergid

[1] Doç.Dr., Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, E-Posta: eyilmaz@omu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0196-2386

[2] Doç.Dr., SMMM, İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, E-Posta: cevdetkizil@yahoo.com, ORCID: 0000-0003-0196-2386

[3] Dr. Öğretim Üyesi, SMMM, Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, E-Posta: tunay_aslan@hotmail.com

en kaçınma, mükellefin vergi mevzuatındaki boşluklardan faydalanarak ödeyeceği vergiyi azaltma veya hiç ödememe girişimi olarak adlandırılabilir. 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). Vergi kaçakçılığı ise, mükellefin yasal yolların dışındaki yollarla vergiyi ödememe girişimi olarak nitelendirilebilir. 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).

Vergilendirmeye esas olan kazancın belirlenmesinde temel alınan bölüme **matrah** adı verilir. Matrah, vergi oranının uygulandığı değer olarak da ifade edilebilir. Dolayısıyla matrah ne kadar yüksek olursa mükelleflerin ödeyeceği vergiler de o kadar yüksek olur. Mükelleflerin ödeyecekleri vergileri azaltmak için vergi matrahını düşürmeye yönelik her türlü girişimi matrah aşındırma olarak ifade edilebilir. Matrah aşındırma, yasal olmayan yollarla vergi ödemekten kaçınma girişimleri (vergi kaçakçılığı) ile olabileceği gibi, vergi mevzuatlarındaki boşluklardan faydalanarak düşük vergi verme girişimleri (vergiden kaçınma) olarak da ortaya çıkabilir.
Bu çalışmada çok uluslu şirketlerin hangi yöntemlerle matrah aşındırma yoluna gittikleri ve ortaya çıkan vergi kayıplarını önlemek için ne tür önlemler alındığı tartışılmıştır.

2. BEPS Nedir?

Günümüzde ekonomik hayatı önemli ölçüde kontrol eden çok uluslu şirketlerin çeşitli yöntemlerle gelir elde ettikleri ülkelerde vergi ödemelerinden kaçınmaya çalıştıkları bilinmektedir. Buna karşılık ülke yönetimleri, artan kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla mümkün olduğu kadar fazla vergi tahsil etmeye ve vergi kayıplarını önlemeye çalışmaktadır. Çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kâr aktarımı yoluyla vergiden kaçınmalarını engellemek amacıyla OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tarafından geliştirilen ve 15 adet eylem planından oluşan proje BEPS (Base Erosion and Profit Shifting- Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) projesi olarak adlandırılmaktadır.

19 Ülke ve Avrupa Birliği'nden oluşan ve G20 olarak adlandırılan oluşum, uluslararası alanda ortaya çıkan vergilendirme sorunlarına çözüm bulmak amacıyla BEPS'i öncelikleri arasına almış ve BEPS eylem planını onaylamıştır. G20 ülkeleri ayrıca, planın onaylanması ile birlikte ülkelerin kanunlarını BEPS'i önlemek amacıyla ülkelerin mevzuatlarını güncellemeleri ve çok uluslu şirketlerin kârlarını vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaydırmalarını engelleyecek yasal düzenlemelerin yapılması çağrısında bulunmuştur.

BEPS eylem planlarının temel çıkış noktası basittir: Kârları ortaya çıkaran ekonomik faaliyetler hangi ülkelerde gerçekleştiriliyorsa ve değerler hangi ülkede yaratılıyorsa vergilendirmenin de o ülkede yapılması gerekir. Ancak özellikle teknolojik gelişmelerin ortaya çıkardığı yeni ekonomi ile birlikte ekonomik faaliyetlerin ve yaratılan değerin ortaya çıktığı ülkeyi tespit etmenin ve vergilendirmenin zorluğu ortada olduğundan, bu alanda ülkeler arasındaki kapsayıcı işbirliğinin zarureti ortaya çıkmaktadır.

G20'nin önemli siyasi desteğini sağlayan OECD, uluslararası vergi işbirliğini geliştirmeye, mevcut uluslararası vergi kurallarındaki uyumsuzluklardan kaynaklanan boşlukları önlemeye yönelik önemli bir proje geliştirmiş oldu. BEPS'in temel felsefesini de tüm dünyaya, farklı uluslararası vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirmeme durumunu ortadan kaldırmak ve işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek ve vergilendirmede şeffaflığı arttırmak olarak tanıtmıştır (Kara ve Öz, 2016:174).

3. Çok Uluslu Şirketlerin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Yöntemleri

Çok uluslu şirketler, ülkelerin vergi gelirlerini matrah aşındırma ve kâr aktarımı yoluyla azaltmanın bir çok yolunu denemektedirler. Aşağıda ana başlıklar halinde hangi yollarla matrah aşındırma ve kâr aktarımı yoluna gittikleri açıklanmıştır.

3.1. Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımı

Şirketlerin esas amaçlarının kâr elde etmek olduğu ve elde ettikleri kârların bir kısmını ortaklarına kâr payı olarak ortaklarına dağıttıkları bilinmektedir. Ortaklara dağıtılan kâr payları Gelir Vergisi kesintisine tabidir. Ancak bazı şirketler, kazançlarını kâr payı olarak değil, transfer fiyatlandırması yoluyla aktararak vergiden kaçınmaktadır.
Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat olarak tanımlanmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı ise, kurumda elde edilen kazancın vergilendirilmeden kurum dışına çıkarılması olarak ifade edilmektedir (GİB, 2010:2). Böylece transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ilişkili taraflar arasındaki mal ve/veya hizmet alım satımlarında fiyatın emsallerinden farklı tespit edilmesi suretiyle vergi matrahının aşındırılması ve kurum kazançlarının vergilendirilmeden ortaklara aktarılması

olarak ifade edilebilir. Transfer fiyatlandırması aynı şirkete bağlı bölümler arasında yapılabildiği gibi, şirketler grubu içerisindeki şirketler arasında da söz konusu olabilir.

OECD'nin 13 numaralı BEPS Eylem Planı "Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazlı Raporlama" olarak adlandırılmaktadır. Buna göre, her bir grup şirketinin geliri, kârı, ödediği vergileri, tescil edilmiş sermayesi, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı, maddî duran varlıkları ve ana faaliyet bilgileri standart olarak belirlenen tablolar vasıtasıyla vergi idaresine bildirilmelidir. Böylece sağlanan bilgilerle şeffaflığın artırılmasıyla BEPS sorununun çözülmesine önemli ölçüde katkı sağlanacağı ifade edilmektedir.

3.2. Vergi Cennetleri Yoluyla Vergiden Kaçınma

OECD tarafından vergi cennetleri;
1. Mukim olmayanlar için vergi oranlarının çok düşük veya sıfır olduğu,
2. Etkin bir gizlilikle diğer ülkelerle etkili bilgi alış verişinin olmadığı,
3. Yasal ve idari düzenlemeler ve işlemlerde şeffaflığın bulunmadığı,
4. Önemli bir üretim faaliyeti olmadığı halde vergisel amaçlarla bulunulduğu,

ülke veya bölgeler olarak tarif edilmektedir. (OECD, 1998; Karakurt, 2016, Alıcı,2016:3).
Vergi cenneti olarak adlandırılan bir yeri diğer ülke veya bölgelerden ayırt eden başlıca dört özellik vardır. Bu özelliklerden birincisi; mükelleflere yüksek seviyede vergi avantajı sağlamasıdır. Bu avantajı da, diğer ülkelerde bulunan vergi kalemlerini kendi mevzuatlarına dahil etmemek, dahil ettiyse de bu vergileri pratikte uygulamamak, uyguluyorsa da bu vergileri çok düşük oranlarda tutmak şeklinde sağlamaktadır. İkinci özellik, vergi cennetlerinin diğer ülkelerle bilgi paylaşımı ve işbirliğinde çok istekli olmaması ve hatta çoğu zaman direnmesidir Üçüncü olarak, vergi cennetleri olarak ifade edilen bölgelerde mevzuat katı olmadığı gibi şeffaf da değildir. Son olarak, vergi cennetlerinde gerçek anlamda bir üretim faaliyetinin olmamasıdır. Fazla sayıda çok uluslu şirketin iştiraklerinin sadece adresleri (üretim faaliyetleri değil) vergi cennetlerinde yer almaktadır (Alıcı, 2016:4).
Vergi cennetleri yoluyla ortaya çıkan vergi kayıplarını önlemek amacıyla 2013 yılının Eylül ayında G20, OECD tarafından hazırlanan bilgi değişimi ile ilgili küresel model teklifini kabul etmiştir. Bu model ile birlikte devletlere vergi cennetlerine aktarılan fonları takip edip araştırma imkanı verilmektedir.2016 yılı itibariyle, 100'den fazla ülke otomatik bilgi değişimi yapma taahhüdünde bulunmuştur.(OECD, 2016). AB, 1 Ocak 2017'den itibaren finansal hesap bilgilerinin otomatik değişimine başlayacağı taahhüdünde bulunmuştur.

3.3. E-Ticaretin Vergilendirilmesi

İnternet teknolojisinin gelişmesi ile birlikte dijital ekonominin hacmi de çok önemli gelişme göstermiştir. Dijital ekonomi iş modellerini ve iş yapma yöntemlerini önemli ölçüde değişikliğe uğratmıştır. Dijital ekonomi hacminde ortaya çıkan çok büyük artış çeşitli nedenlerle ülkelerin vergi gelirlerine aynı oranda yansımamıştır. OECD tarafından yayınlanan raporda belirtildiği gibi, dijital ekonominin vergilendirilmesi için ülkelerin elinde çok sınırlı sayıda enstrüman bulunmakta ve dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin bilgi birikimi ve yasal düzenlemeler pek çok ülkede bulunmamaktadır (Biçer ve Erginay, 2015:57). Dijital ekonomi aynı zamanda reel ekonominin bir parçasıdır. Bu nedenle sadece dijital ekonomiye yönelik bir vergi rejimi mümkün olamamakta, vergi rejiminin bir bütün olarak tüm ekonomiyi kapsaması gerekmektedir. Elektronik ticaret yoluyla elde edilen kazançların vergilendirilmesinde sınırların kesin olarak belirlenememesi nedeniyle önemli ölçüde vergi kayıpları söz konusu olabilmektedir. Özellikle daimi işyeri sınırlarının tespitinde kesin kuralların bulunmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıplarını önlemek amacıyla OECD Model Vergi Anlaşmasında değişikliğe gidilmesi yoluna gidilmiştir. Ayrıca yeni ekonominin iş modellerinde işletmelerin başka ülkelerde fiziki olarak hiçbir varlık göstermeden çok büyük oranda ekonomik aktivitede bulunabilmektedirler. Bu durum işletmelere büyük avantaj sağlamasına rağmen, ekonomik aktivitelerin vergilendirmesini de bir o kadar güçleştirmektedir.
Vergiyi doğran olayın doğru tespit edilmesinin vergilendirme açısından önemi büyüktür. Çünkü devletin vergi alacağı vergiyi doğuran olayla başlamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2015:76). Devletlerin dijital ekonomiden vergi alabilmesi her şeyden önce devletler arasında güçlü bir işbirliğinin varlığını gerektirir. Bu işbirliği sağlanamadığı takdirde dijital ekonomiden vergi alınması güçleşecek ve bu durum işletmeler arasında eşitsizliğe ve haksız rekabete yol açacaktır.
BEPS eylem planında dijital ekonomi ile ilgili olarak aşağıdaki önerilerde bulunulmuştur: (Tosun, 216:89)

- Dijital ekonomi konusu BEPS raporunun diğer konuları ile bir bütündür. Bu yüzden dijital ekonomi planı ve diğer konular birbirleriyle örtüşecek şekilde tamamlanmalıdır.
- Transfer fiyatlandırması rehberinde ilgili değişiklikler yapılmalıdır.
- Denetim altında tutulan yabancı işletmenin kar oranına ilişkin norm ve kriterlerde dijital iktisadi modelin vergiye tabi tutulmasında belirebilecek problemleri giderici revizyonların hayata geçirilmesi gerekir.
-

3.4. Tercihli Vergi Rejimleri

Vergi oranlarının çok düşük olduğu veya vergi oranları yüksek görünmekle birlikte çeşitli yöntemlerle matrahın düşük gösterilmesi yoluyla hesaplanan v

erginin çok düşük olduğu durumlarda tercihli vergi rejimlerinden bahsedilebilir. Tercihli vergi rejimlerini vergi cennetlerinden ayıran en önemli unsur gerçek bir ekonomik faaliyetin yürütülüp yürütülmediğidir. Eğer gerçek bir ekonomik faaliyet yürütülürken vergi farklılıklarına duyarlı sermaye yatırımları söz konusu oluyorsa tercihli vergi rejimlerinden bahsedilir. Ancak gerçek bir ekonomik faaliyet yürütülmeyip her şeyin kağıt üstünde gösterilip vergiden kaçınılan durumlarda vergi cennetinden söz edilebilir.
Genel olarak tercihli vergi rejimlerinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (OECD, 1998)

- Çeşitli muafiyet ve istisnalarla vergi oranının çok düşük veya sıfır olarak tespit edilmesi
- Vergi uygulamalarında şeffaflığın bulunmaması
- Gerçek anlamda tam bir bilgilendirmenin yapılmaması
- Rejim içinde serbest vergi bölgelerinin oluşturulması
-

4. BEPS Eylem Planı ile Vergi Kayıpları İçin Geliştirilen Eylem Planları

BEPS eylem planı ile birlikte bir takvime bağlı olarak gerçekleştirilecek hedefler ve bu hedeflere ulaşabilmek için öngörülen çalışmalar aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 1. BEPS Eylem Planı ve Öngörülen Çalışmalar

EYLEM	ÖNGÖRÜLEN ÇALIŞMA
1. Eylem: Dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunları tespit etme	Dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunları doğrudan ve dolaylı vergileme açısından bütünsel bir yaklaşım ile çözümlemek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamak
2. Eylem: Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine kurulu hibrid düzenlemelerin etkilerini ortadan kaldırma	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak, 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, muafiyet ya da ödeyicinin vergi matrahından indirilebilir giderlerinin tanınmamasını önleyen ulusal kanun hükümlerinin oluşturulması
3. Eylem: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. Bu doğrultuda, BEPS konusunda endişeleri artıran diğer bir husus, faiz ve diğer finansal ödemelerin önemli bir kısmının indirim konusun yapılabilmesidir. Faiz giderinin indirilebilmesi hem ülke içine hem de ülke dışına doğru olan yatırımlarda çifte vergilendirmemeye sebebiyet verebilmektedir
4. Eylem: Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma	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. Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak.
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak
5. Eylem: Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özün önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme	OECD üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak. OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını artıran stratejiler geliştirmek (2. Aşama) (1. Aşama)
	Mevcut kriterleri gözden geçirmek. 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 (3. Aşama)

6. Eylem: Anlaşmaların kötüye kullanımının engellenmesi	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.
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak
7. Eylem: Daimi işyeri (permanentestablishment) statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme	Bu eylem kapsamında önem arz eden konu, transfer fiyatlandırması ve emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanmasıdır.
8. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, gayri maddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak (1. Aşama)
	Gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında hareket etmesi suretiyle matrah aşındırma ve kar aktarımını önleyecek kurallar geliştirilmelidir.
9. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	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
10. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	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
11. Eylem: Matrahın aşındırılması ve karın aktarılma- sına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme	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
12. Eylem: Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirme	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.
13. Eylem: 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.

14. Eylem: Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan mekanizmaları (Karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma) daha etkin hale getirme	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.
15. Eylem: Çok taraflı bir enstrüman geliştirme	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.
	Çok taraflı bir enstrüman geliştirmek (2. Aşa- ma)

Kaynak: (Saraçoğlu, 2015:81-82), (OECD2013), (Birinci ve Eser, 2017:453-457)

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.

Tablo 2. BEPS Eylem Planının Üç Temel Ayağı

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

Kaynak: Diclehan, 2016:152

Tablo 2'de açıkça belirtildiği üzere BEPS eylem planı esas olarak; ülkeler arasındaki mevzuat farklılıklarını mümkün olduğu kadar uyumlaştırmak, işlemlerin biçimsel yönünde ziyade özünü dikkate almak ve gerekli bilgileri açık ve şeffaf bir şekilde yer aldığı ülke bazında raporların yapılması ilkeleri üzerine kurulmuştur.

5. Sonuç

Globalleşme ile birlikte etki alanını son derece artıran çok uluslu şirketler aynı zamanda farklı ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden ödeyecekleri vergileri de düşürmek için birçok yola başvurmaktadırlar. Bazı ülkeler de Sermaye ihtiyacı ve başka nedenlerle çok uluslu şirketlerin bu arzularını gerçekleştirmesine yardımcı olacak mevzuat düzenlemelerine gitmektedirler. Yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için vergi oranlarını düşürmeleri veya bazı gelirlerden hiç vergi almama yoluna gitmeleri ile birlikte birçok ülkenin vergi gelirlerinde önemli miktarda azalma meydana gelmektedir. Ayrıca 2008 yılında başlayan küresel ekonomik kriz ile birlikte ülkelerin kaynak ihtiyaçları artmış ve bu ihtiyacın bir kısmını vergi kayıplarının önlenmesi yoluyla karşılanmaya çalışılmıştır. Küreselleşmenin ve ekonomik krizin vergi sistemleri üzerinde yarattığı matrah azaltıcı etkilerini önlemek amacıyla G20 ve OECD ortak bir inisiyatif geliştirmişlerdir. OECD vergi gelirlerindeki azalmanın önüne geçmek amacıyla uzun süren çalışmalar sonucunda bir eylem planı hazırlamış ve hazırlanan bu plan G20 liderler zirvesinde kabul edilmiştir. Bu plan ile birlikte; ülkelerarası işbirliği ile mevzuatların güncellenmesiyle farklılıklarının azaltılması, kavramların yeniden tanımlanması, belge sunma yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, şeffaflığın sağlanması gibi tavsiyelerde bulunulmuştur. Her ne kadar bu eylem planı tavsiye niteliğinde olsa da, eylem planına uymayan ülkelerin dolaylı olarak baskı altına alınacağı açıktır. BEPS eylem planı esas olarak gelişmiş ülkeler tarafından geliştirilmiş ve bütün ülkelere uymaları yönünde tavsiyelerde bulunulan bir plandır. Planın başarıyla uygulanması halinde katılım sağlayan tüm ülkelerin vergi gelirlerini artırmaları yönünde

faydalanmaları mümkündür. Planın başarılı olması için yapılacak çalışmalarda, gelişmekte olan ülkelerin görüşleri ve sivil toplum ve iş dünyasının da çıkarları dikkate alınmalı, bunun için uygun yöntemlerin hayata geçirilmesi gerekir.

KAYNAKÇA

Alıcı, A. 2016, Vergi Cennetleri Tarih mi Oluyor? SPK Araştırma Raporu, 2016.

Biçer, R. Ve Erginay M., "OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri", Vergi Sorunları Dergisi, S.236, pp.54-68

Birinci N., Eser L, 2017. Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Eylül 2017, Cilt:3, Sayı:3, ss.447-459.*

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, 10.10.2018

Miller, Helen and Thomas Pope, (2016), "Corporate Tax Avoidance: Tackling Base Erosion and Profit Shifting", *Institute for Fiscal Studies*, p.169-200.

OECD (1998), Harmful tax competition: an emerging global issue, OECD Publishing, 80 p. http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf

OECD (2013), "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", *OECD Publishing*, http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en, 11.07.2018

OECD (2016), OECD work on taxation, 2016-17, OECD Publishing, 44 p. https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf

Owens, Jeffrey (2015), "Tax Transparency and BEPS", http://epub.wu.ac.at/5096/1/36%2D162%2D1%2DPB.pdf, 5-14, 15.07.2018

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.

Stiglitz, J., (2013), A tax system stacked against the 99 percent, The New York Times, April 14, 2013, http://opinionator.blogs.nytimes.com/2013/04/14/a-tax-system-stacked-against-the-99-percent/ (Erişim Tarihi: 15.09.2018)

Tosun, Gamze. (2016), Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması Ve Sınır Ötesi Kar Aktarımı Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Tosuner, M., Arıkan Z., (2005). **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2005.