

G20 ANTALYA LİDERLER BİLDİRGESİ VE MATRAH AŞINDIRMA VE KAR AKTARIMI (BEPS) EYLEM PLANI

DECLARATION OF THE LEADERS OF ANTALYA SUMMIT AND THE ACTION PLAN OF TAX BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS)

Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU *

ÖZ

G20 zirvesi 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya’da toplanmıştır. Zirvede ele alınan konulardan biri de (matrah aşındırma ve kar aktarımı ile mücadele) BEPS eylem planıdır.

BEPS, Luksleaks skandalı ile ortaya çıkan vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında hazırlanmış bir eylem planıdır. G20 Antalya Zirvesi Liderler Bildirgesi’nde küresel olarak daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak amacıyla, Matrah Aşınması ve Kar Aktarımı (BEPS) Projesi onaylanmıştır.

BEPS ile çifte vergilendirmeme durumunun ortadan kaldırılması, işlemlerin özünün kavranması ve vergilendirmede şeffaflığın artırılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Matrah aşındırma, Kar aktarımı, G20

ABSTRACT

G20 Summit held in Antalya November 15th- 16th 2015. One of the issues discussed at the Summit is BEBS Action Plan (base erosion and struggle with the tax base erosion and profit shifting).

BEPS is an action plan which based on struggling against tax evasion come up with the Luxleaks scandal. In order to achieve a more fairly and modern global international tax system, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project has been approved by The Leaders of G 20 Summit Declaration.

It is aimed at elimination of double taxation, handling core factors of taxation process and increasing transparency in taxation with BEPS.

Keywords: Tax base erosion, profit shifting, G20

* Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Dünya ekonomisinin %85'ini, dünya ticaretinin %80'ini ve dünya nüfusunun üçte ikisine denk gelen G20, dünyanın en büyük ekonomileri arasında yer alan 19 ülkeden ve Avrupa Birliği Komisyonu'ndan oluşmaktadır.

G-20 Dönem Başkanlığı, Türkiye 1 Aralık 2014'ten itibaren 1 yıl süreyle üstlenmiş olup, devlet ve hükümet başkanlarının katıldığı son G20 toplantısı 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya'da düzenlenmiştir. Türkiye, dönem başkanlığını 1 Aralık 2015 itibariyle Çin'e devretmiş olup, 2016 G20 zirvesine Hangzhou şehri ev sahipliği yapacaktır.

2015 G20 dönem başkanı olarak Türkiye, iddialı hedefleri yerine getirme doğrultusunda G20 Platformunu yönlendirme görevinde hiçbir gayreti esirgememiş (<https://g20.org>, 2014, 2-3) ve 2015 yılının G20'nin çabalarını, *ortak eylemlerle kapsayıcı ve sağlam büyümeyi* güvence altına almaya yoğunlaştıracığı bir yıl olacağını ifade etmiştir. Bu kapsamda Türkiye Dönem Başkanlığının öncelikleri; kapsayıcılık, uygulama ve yatırım olarak özetlemiştir (<https://g20.org>, 2014, 3).

Ayrıca 2015 yılının Türkiye Dönem Başkanlığında, daha önceki dönem başkanlıklarının gündemlerinin geliştirilerek, G-20'de sürekliliği temin edecek ve kapsayıcı ve sağlam büyüme için kararlı ortak eylemlerin hayata geçirilmesini sağlayacak yeni unsurların ortaya konulacağı taahhüt edilmiştir (<https://g20.org>, 2014, 5). Bu çerçevede 2015 gündeminin üç ana konu başlığı şunlardır (<https://g20.org>, 2014, 5):

- i. Küresel Toparlanmanın Güçlendirilmesi ve Potansiyelin Artırılması
- ii. Dayanıklılığın Artırılması
- iii. Sürdürülebilirliğin Desteklenmesi.

Bunların yanında “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesi” kapsamında, 2014 yılında elde edilen çıktıların uygulanma sürecinin takip edileceği, bu projede ilerleme sağlanabilmesi için geçiş sağlanması hedeflenmiştir (<https://g20.org>, 2014, 9).

15-16 Kasım 2015 tarihli zirvede matrah aşındırma ve kar aktarımı ile mücadele eylem planı gündemde iken; 13 Kasım 2015 tarihli Paris saldırılarının ardından zirvenin gündeminde Suriye iç savaşı, Avrupa mülteci krizi ve Irak – Şam İslam Devleti (İŞİD) ile mücadele konuları ön plana çıkmıştır.

G20 Antalya Liderler Bildirgesinde küresel olarak daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak amacı çerçevesinde Matrah Aşınması ve Kar Kaydırma (BEPS) Projesi kapsamında geliştirilen tedbirler paketi de onaylanmıştır.

I. G20 İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE G20 ANTALYA ZİRVESİ LİDERLER BİLDİRGESİ

A. G20 İle İlgili Genel Bilgiler

G20, yani 20 Maliye Bakanı ve Merkez Bankası Başkanı Grubu, dünyanın en büyük ekonomileri arasında yer alan 19 ülkeden ve Avrupa Birliği Komisyonu'ndan oluşmakta olup, İngilizce *Group of 20 (20 Grubu)* kavramının kısaltması olan G20 adıyla anılmaktadır (tr.wikipedia.org).

G-20 ilk başta çeşitli bakanlıklar düzeyinde toplantı düzenlemiş, Kasım 2008 tarihinden itibaren aynı G-8'de olduğu gibi yılın belirli zamanlarında Devlet Başkanlığı düzeyinde toplanmaya başlamıştır (tr.wikipedia.org).

G20 ülkeleri dünya ekonomisinin %85'ini oluştururken, dünya ticaretinin %80'ini gerçekleştirmektedir ve G20 ülkelerinin nüfusu ise dünya nüfusunun üçte ikisine denk gelmektedir (tr.wikipedia.org).

Türkiye'nin 1.12.2014 itibarıyla dönem başkanlığını üstlendiği G20 platformunun kuruluş amacı; küresel ekonomik istikrarın sağlanması ve teşvik edilmesi için ülkeler arasında gayri resmi bir görüş alışverişi ortamının sağlanması olup, G20 gönüllü bir oluşum olarak karşımıza çıkmaktadır (www.bugun.com.tr, 2015).

G20'nin çalışmaları iki kanaldan yürütülmektedir (www.bugun.com.tr, 2015). Finans kanalı, ülkelerin finanstan sorumlu bakanları, müsteşarları ile merkez bankası başkan ve başkan yardımcılarında oluşmaktadır ve bu kanalda küresel ekonomi, altyapı yatırımları, finansal düzenlemeler, uluslararası finansal mimari, uluslararası vergi ve iklim değişikliklerinin finansmanı konuları ele alınmaktadır (www.bugun.com.tr, 2015). İkinci kanal "Sherpa" kanalı olup, burada kalkınma, enerji sürdürülebilirliği, yolsuzlukla mücadele, ticaret ve istihdam tartışılmakta, ayrıca tartışılan gündem maddelerine bağlı olarak her iki kanalda da teknik düzeyde çalışma grupları kurulabilmektedir (www.bugun.com.tr, 2015).

Bugüne kadar çeşitli zirveler gerçekleştirilmiş olup, 15-16 Kasım 2015 tarihinde Antalya'da son G20 zirvesi yapılmıştır. G20'nin daimi bir sekreteryası bulunmamaktadır ve her yıl bir ülke dönem başkanlığını üstlenmekte, toplantılara ev sahipliği yapmakta ve bir bakıma sekreteryaya görevinin koordinasyonunu üstlenmektedir (www.bugun.com.tr, 2015).

G-20'nin gündemindeki ana başlıklar; güçlü sürdürülebilir ve dengeli büyüme, altyapı yatırımları, finansal düzenlemeler, uluslararası finansal mimari, uluslararası vergi konuları, enerji, ticaret, istihdam, iklim değişikliğinin fi-

nansmanı, kalkınma ve yolsuzlukla mücadele olarak sıralanmaktadır. Ülkemizin dönem başkanlığını kapsayan 3 kelime “kapsayıcılık”, “uygulama” ve “yatırım” olup, bunların İngilizce tercümesinden hareketle 3’ü de ‘İ’ harfiyle başladığından İngilizce belgelerimizde bunlardan “Türkiye’nin 3İ önceliği” şeklinde söz edilmektedir (www.sabah.com.tr, 2014).

2015 yılı boyunca devam eden etkinliklerle Türkiye’nin tanıtımına da katkı yapılmış olup, Türkiye’nin ardından görevi Çin devralacaktır (www.sabah.com.tr, 2014). Yani Türkiye, G-20 Dönem Başkanlığını 1 Aralık 2014’ten itibaren 1 yıl süreyle üstlenmiştir. Ülkemiz, Avustralya’dan aldığı Dönem Başkanlığını 1 Aralık 2015 tarihinde Çin’e devretmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Erbil Başkonsolosluğu, 2015).

Türkiye, Dönem Başkanlığı sırasında G-20’nin, küresel ekonomik ve mali istikrarın sağlanması, küresel ekonomik sistemin günümüz gerçeklerine göre şekillendirilmesi, yükselen ekonomilerin artan ağırlıklarının sisteme yansıtılması ve kalkınma konularına odaklanarak, somut sonuçlar üretmesini hedeflemektedir (Türkiye Cumhuriyeti Erbil Başkonsolosluğu, 2015). Ayrıca G-20’nin profilinin yükseltilmesi ve uluslararası ilişkilerde rolünün pekiştirilmesi amacıyla, G-20’nin bölgemizdeki ülkeler ve uluslararası kuruluşlarla ilişkilerinin güçlendirilmesi de amaçlanmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Erbil Başkonsolosluğu, 2015).

15-16 Kasım 2015 tarihli zirvede öncelikli konu matrah aşındırma ve kar aktarımı ile mücadele eylem planı iken; 13 Kasım 2015 tarihli Paris saldırılarının ardından G20 zirvesinin gündemine Suriye iç savaşı, Avrupa mülteci krizi ve Irak – Şam İslam Devleti (İŞİD) ile mücadele konuları dahil edilmiştir.

B. G20 Antalya Zirvesi Liderler Bildirgesi

15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya’da yapılan G20 zirvesinde ekonomilerin gerçek ve potansiyel büyümesini yükseltmek, istihdam oluşumunu desteklemek, dayanıklılığı güçlendirmek, kalkınmayı teşvik etmek ve politikaların kapsayıcılığını artırmak için beraber hareket etmeyi sürdürmeye kararlılığın devam ettirildiği vurgulanmıştır (https://g20.org, 2015).

G20 liderler bildirgesinde yer verilen hususlar özetle aşağıdaki gibidir (https://g20.org, 2015).

- Güçlü ve kapsayıcı büyüme,
- Büyümenin güçlü bir destekçisi olarak *yatırımların* artırılması ve büyümenin nimetlerinin herkesçe paylaşılabilmesi,
- Küresel ekonomik büyümenin dengesiz görünümü,

- Güçlü, sürdürülebilir ve dengeli bir büyüme için eşgüdüm halinde sağlam makroekonomik politikaların uygulamaya devam edilmesi,
- G20'nin toplam GSYH büyümesinin 2018 yılına kadar %2 oranında artırılması hedefi,
- Büyümenin kapsayıcı olması, istihdam yaratması ve toplumun tüm kesimlerine fayda sağlaması,
- İşsizlik, eksik istihdam ve kayıt dışı işlerin, birçok ülkede eşitsizliklerin önemli bir kaynağını teşkil etmekte olduğu ve ekonomilerin gelecek dönemde büyüme beklentilerini zayıflatabileceği,
- Uluslararası emek hareketliliği, emek piyasalarına sağlanmış olan fırsatlar ile meydana gelen sınamalar,
- Yatırım ortamının geliştirilmesi,
- Yatırımların hazırlanma, önceliklendirilme ve uygulanma süreçlerinin geliştirilmesi,
- Gözden geçirilmiş büyüme stratejileri dahil olmak üzere ticaret ve yatırımın kuvvetlendirilmesi yönündeki çabalar,
- DTÖ'nün çok taraflı ticaret sisteminin omurgası olduğu ve ekonomik büyüme ile kalkınmayı geliştirmek için merkezi bir rol oynamaya devam etmesi,
- Finansal kuruluşların dayanıklılığının güçlendirilmesi ve finansal sistemin istikrarının geliştirilmesi, büyüme ve kalkınmanın sürdürülebilirliği için arz ettiği önem,
- Daha güçlü ve dayanıklı bir finansal sistem inşa edebilmek için, yapılması gereken kritik çalışmalar bulunduğu,
- **Küresel olarak daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak amacı,**
- Büyüme ve dayanıklılık gündemini destekleyecek şekilde 2015-2016 G20 Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planının etkili şekilde uygulanması yoluyla, yolsuzluğa karşı küresel düzeyde hoşgörüsüzlük kültürü oluşturulması,
- 2010 yılında kabul edilen IMF kota ve yönetim reformundaki ilerlemenin gecikmesinin devam etmesinden duyulan hayal kırıklığı,
- Güçlendirilmiş müşterek eylem ve eşit muamele hükümlerinin uluslararası kamu borç senetlerinde kullanılmasındaki ilerlemeden duyulan memnuniyet,
- 2015'in sürdürülebilir kalkınma için kritik bir yıl olduğu ve eylem-

lerin düşük gelirli gelişmekte olan ülkeler de dahil olmak üzere kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeye katkıda bulunmasını temin etmek konusundaki kararlılık,

- Bu yıl yapılan çalışmaların, enerjiye erişim, gıda güvenliği ve beslenme, insan kaynaklarının geliştirilmesi, kaliteli altyapı, finansal kapsayıcılık ve iç kaynakların harekete geçirilmesi gibi alanlarda sürdürülebilir kalkınmayı desteklemekte olduğu,
- Kalkınmada ve yoksulluğun ortadan kaldırılmasında özel sektörün güçlü bir rolü olduğu,
- G20 Enerji İşbirliği Prensiplerine odaklanmaya devam edileceği,
- Enerji verimliliğini geliştirme, temiz enerji teknoloji yatırımlarını artırma ve bu alandaki araştırma ve geliştirme faaliyetlerini destekleme konuları,
- İklim değişikliğinin zamanımızın en büyük sınamalarından biri olduğu,
- İnsani, siyasi, sosyal ve ekonomik sonuçlarıyla mevcut göç krizinin, küresel bir endişe haline gelmiş olduğu,
- Bilgi İletişim Teknolojilerinin (BİT) kullanımına ve güvenliğine yönelik tehditlerin, dünyada ekonomik büyüme ve kalkınmanın güçlendirilmesi için interneti kullanmaktaki müşterek kabiliyete zarar veren riskler taşıdığı.

Bildirgede sonuç olarak; ekonomilerin gerçek ve potansiyel büyümesini yükseltmek, istihdam oluşumunu desteklemek, dayanıklılığı güçlendirmek, kalkınmayı teşvik etmek ve politikaların kapsayıcılığını artırmak için beraber hareket etmeyi sürdürmeye kararlılığın devam ettirildiği vurgulanmış; Türkiye'ye G20 Başkanlığı ve ev sahipliği yaptığı için teşekkür edilmiştir. Daha sonra da 2016 yılında Çin Başkanlığında Hangzhou'da ve 2017 yılında Almanya'da bir araya gelme beklentisi ifade edilmiştir (<https://g20.org>, 2015).

II. BEPS'İN ORTAYA ÇIKIŞI

Uluslararası şirketler gün geçtikçe faaliyet alanlarını genişletmekte; sınırları aşan yatırım kararı alırken ya da mevcut faaliyetlerini sürdürürken hükümetlerin uyguladığı vergi politikalarından direkt olarak etkilenmektedir (Bulut, 2015, 36).

Lüksleaks skandalı ile birlikte vergi cenneti olarak bilinen Lüksemburg'un 340 küresel şirketle gizli vergi anlaşmaları yaptığı ortaya çıkmış olup (tr.euro-

news.com, 2015), buna karşı Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü OECD, G-20 liderler zirvesinde vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında yeni bir eylem planı hazırlamıştır (tr.euronews.com, 2015).

Çok uluslu şirketlerin teknolojik fırsatlar ve ekonomik alandaki gelişmeler dolayısıyla faaliyetlerini istedikleri ülkeye kaydırabilmeleri ya da gelirlerini ni kâğıt üstünde düşük vergi oranına sahip ülkelere aktarabilmeleri mümkün hale gelmiştir (Taşdöken, 2015a, <http://www.vergialgi.net/>). Çok uluslu şirketlerin bu esnekliği, vergi yükünü agresif bir şekilde en aza indirme çabasıyla birleştiğinde ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıpların ortaya çıktığı görülmüştür (Taşdöken, 2015a, <http://www.vergialgi.net/>). Bu kayıpların önlenmesi ve ekonomide faaliyet gösteren tüm birimlerin adil bir şekilde vergi yüküne katılması düşüncesinden hareketle OECD, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Eylem Planını (BEPS-Base Erosionand Profit Shifting- Eylem Planı) yayımlamıştır (Taşdöken, 2015a, <http://www.vergialgi.net/>).

OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planı 19 Temmuz 2013 tarihinde açıklanmış ve Eylül 2013'te Saint Petersburg'da G20 Liderler Zirvesinde uygun bulunmuştur ve bu çerçevede 15 eylemden oluşan, 2 yıl içinde tamamlanması öngörülen planı ile OECD üyesi olmayan G20 ülkeleri de vergi konusunda OECD ile eşzamanlı adım atmış olacaktır (Turunç, 2015, <http://www.abmaliye.gov.tr/>).

Bu arada, Şubat 2013'de yayınlanan Rapor (Addressing Base Erosionand Profit Shifting) ise, uluslararası vergilendirmeye ilişkin en sorunlu alanlar aşağıdaki gibi 6 şıkta belirlenmiştir (Bıyık ve Alioğlu, 2015, <https://www.vergi-portali.com>). Bunlar;

- **Hibrid Düzenlemeler Ve Uluslararası Vergilendirmedeki Uyumsuzluklar** (Bkz. Ferhatoğlu, 2015, 17-30): **Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine oluşturulan hibrid düzenlemeler ve vergi arbitrajı dahil tüzel kişilik ve işlemlerin karakterlerinden kaynaklanan uluslararası vergilendirmedeki uyumsuzluklar;**
- **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulama Şekli:** **Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dijital ürün ve hizmetlerin tedarik edilmesi sonucu elde edilen kazançlara uygulama şekli;**
- **Grup İçi Finansal İşlemlere Yönelik Vergi Uygulamaları:** **İlişkili kişilerin borçlanma yoluyla finansmanı, grup şirketince yapılan sigorta işlemleri ve diğer grup içi finansal işlemlere yönelik vergi**

uygulamaları;

- **Transfer Fiyatlandırması** (Bkz. Gücüyener, 2015, 69-76): **Özellikle risk ve gayri maddi varlıkların yer değiştirmesi, grup içindeki tüzel kişilikler arasında varlıkların mülkiyetinin el değiştirmesi ve ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ancak ilişkisiz kişiler arasında nadiren gerçekleştirilebilecek işlemlerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması;**
- **Kanunların Kötüye Kullanımını Engelleyen Düzenlemelerin Etkinliği:** **Özellikle genel kabul görmüş muhasebe kuralları, kontrol edilen kurum kazancı rejimleri, örtülü sermaye kuralları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımını engellemeyi amaçlayan diğer kurallar açısından da kanunların kötüye kullanımını engelleyen düzenlemelerin etkinliği;**
- **Tercihli Vergi Rejimlerinin Varlığı: Zararlı rekabete yol açan tercihli vergi rejimlerinin varlığı”**

biçiminde sıralanmaktadır (Bıyık ve Alioğlu, 2015, <https://www.vergiportali.com>).

“Ülkeler uzun süreden beri vergi gelirlerini azaltıcı yöntemlerin önlenmesi noktasında çeşitli düzenlemelere sahip olup; bu kapsamda çifte vergilendirmeyi önleme alışverişlerinde yer alan gerçek lehtar ilkesi ve ülke düzeyinde uygulama alanı bulan vergiden kaçınmayı önleyici genel kurallar örnek olarak karşımıza çıkmaktadır” (Taşdöken, 2015a, <http://www.vergialgi.net/>).

BEPS Eylem Planına verilen tepkiler itibarıyla ülkeler ikiye ayrılmaktadır. Birinci grupta olan ülkeler çalışmaların tamamlanması öngörülmüş olan Eylül 2015 tarihini beklemeden harekete geçmiş ve yasal düzenleme yapma yoluna gitmiş iken; ikinci grupta yer alan ve çoğunluğu teşkil eden ülkeler ise herhangi bir girişimde bulunmamıştır (Taşdöken, 2015a, <http://www.vergialgi.net/>). OECD de ülkelerin kendi başlarına yapacakları düzenlemelerin uluslararası vergi mimarisini zedeleyebileceği ve ülkeler arası işbirliğinin olumsuz olarak etkilenebileceği yaklaşımını benimsemiştir (Taşdöken, 2015a, <http://www.vergialgi.net/>).

Söz konusu Eylem Planında, matrahın aşındırılması ve karın aktarılması konusunda atılması gereken adımları belirlenmiş, bu adımların uygulanması için belirli tarihler ortaya konulmuş ve uygulama için gerekli olan kaynaklar ve yöntemler sıralanmıştır (Bıyık ve Alioğlu, 2015, <https://www.vergiportali.com>). Eylem Planı kapsamında atılması gereken adımlar, öngörülen çalışma

ve belirlenen tarihler ise özetle aşağıda yer alan tablodaki gibidir (Bıyık ve Alioğlu, 2015, <https://www.vergiportali.com> ve Biçer ve Erginay, 2015, 55-56).

EYLEM	ÖNGÖRÜLEN ÇALIŞMA	NİHAİ TARİH
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 çözümlenmek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamak	Eylül 2014
2. Eylem: Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine kurulu hibrid düzenlemelerin etkilerini ortadan kaldırma	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2014
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
3. Eylem: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
4. Eylem: Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak	Aralık 2015
5. Eylem: Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özen önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme	OECD üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını artıran stratejiler geliştirmek (2. Aşama)	Eylül 2015
	Mevcut kriterleri gözden geçirmek (3. Aşama)	Aralık 2015
6. Eylem: ÇVÖA'larının kötüye kullanımını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2014
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
7. Eylem: Daimi işyeri (permanent establishment) statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
8. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, gayrimaddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak (2. Aşama)	Eylül 2015

9. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
10. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve olasılıkla OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
11. Eylem: Matrahın aşındırılması ve karın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme	Toplanacak veriler ve bu verileri analiz etmek için kullanılacak yöntemler açısından ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
12. Eylem: Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
13. Eylem: Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak ve yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
14. Eylem: Vergisel uyumsuzlukların çözümünde kullanılan mekanizmaları (Karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma) daha etkin hale getirme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
15. Eylem: Çok taraflı bir enstrüman geliştirme	İlgili uluslar arası kamu hukuku ve vergisel konuları tespit eden bir rapor hazırlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	Çok taraflı bir enstrüman geliştirmek (2. Aşama)	Aralık 2015

Özellikle, küresel düzeyde dijital ekonomik dönüşüm ve ekonomik bütünleşme, vergi kurallarının günün koşullarıyla uyumlu hale getirilmesini gerektirmekte olup, matrah aşındırma ve kar aktarımı (kaydırma) konularının daha fazla gündeme geleceği ve tartışmalarda yer alacağı açıktır (Turunç, 2015, <http://www.abmaliye.gov.tr/>).

Ülkemizin dönem başkanlığını yaptığı dönemde önemli adımların atıldığı ve sonuçlandırılmaya çalışılan “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) İle Mücadele Eylem Planı”nın, uluslararası vergilendirme sistemindeki en

köklü reform olacağı ve BEPS Eylem Planının, Türkiye'nin G20 dönem başkanlığındaki en büyük icraatlarından ve miraslarından olacağı ifade edilmektedir (www.trthaber.com, 2015).

III. BEPS'İN ETKİSİ, AMAÇLARI VE TEMELLERİ

A. Beps'in Etkisi Ve Amaçları

Uluslararası şirketler, vergi matrahını eritme (aşındırma) ve kar kaydırma mekanizmalarıyla önemli bir vergi gelir kaybına yol açmakta olup, yılda 240 milyar dolara ulaştığı ifade edilen gelir kaybının tüm dünyaya olumsuz etkileri olmaktadır (www.trthaber.com, 2015).

Ancak gelir kaybı, kurumsal vergiye bağımlılıklarından dolayı özellikle gelişmekte olan ekonomileri olumsuz etkilemekte; BEPS, bu ülkelerin değerli kaynaklarının istismar edilmesine ve küresel ekonomideki zorluklara karşı zayıflamasına neden olmaktadır (www.trthaber.com, 2015).

G20 ve OECD ülkeleri BEPS ile; vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirmeme durumunu ortadan kaldırmayı, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemeyi ve vergilendirmede şeffaflığı artırmayı amaçlamaktadır (Bıyık ve Alioğlu, 2015, <https://www.vergiportali.com>).

BEPS ile kurumlar ve gelir vergisine yapılacak reformlarla uluslararası şirketlerin karlarını aktarmaya yönelik hareketlerinin önüne geçilmesi amaçlanmakta olup; eylem planı hayata geçer ve uygulama alanı bulursa, bu durumun önemli ölçüde azalması beklenmektedir (Bulut, 2015, 41).

Özellikle dijital ekonominin yetersiz ve eksik vergileniyor olması (Bkz. Taşdöken, 2015b, 44-53), verginin hangi aşamada nereden, kimden alınacağı'nın net olmaması sorununun BEPS'in getireceği düzenleme kapatılması planlanmaktadır (Bulut, 2015, 41).

Yine BEPS ile özün önceliği kavramı önem kazanmakta olup; "Daimi iş yeri" tanımının genişletilmesi yoluna gidilmektedir (Bulut, 2015, 41).

BEPS ile transfer fiyatlandırması konusunda da değişiklikler beklenmekte olup; gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında el değiştirmesi, riskin transferi ve sermayenin grup üyeleri arasında dağılımı, transfer fiyatlaması yükümlülüklerinde artış gibi konular yeniden düzenlenecektir (Bulut, 2015, 41). Ayrıca finansal işlemler için yeni transfer fiyatlandırması, faiz ödemelerinde emsallere uygunluk ilkesinden sapılması yönündeki eğilim gibi konular da yine düzenlemeler yapılması beklenmektedir (Bulut, 2015, 42).

BEPS Eylem Planı, öncelikle uluslararası şirketlerin vergi matrahını aşın-

dırma ve kar aktarımı mekanizmalarını yok ederek, paylarına düşen vergiyi adil biçimde ödemelerini sağlayacaktır.

Vergi kaçakçılığı aynı zamanda, vatandaşların mali sisteme güvenlerini azaltmakta olup, BEPS Eylem Planı, vergi usulsüzlüklerini minimuma indirmeyi hedeflemektedir (www.trthaber.com, 2015).

BEPS Eylem Planı, uluslararası vergilendirme sistemindeki en büyük reform niteliğini taşımakta olup, plan sayesinde birçok ülke şimdiye kadar topalayamadığı vergileri toplayabilecektir ve bunun ise hem ülkelere hem de dünya ekonomisine kayda değer fayda sağlayacaktır (www.trthaber.com, 2015).

B. Beps'in Temelleri

“Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) İle Mücadele Eylem Planı”, üç 3 temel üzerine kurulmuştur. Bunlar;

- sınırlar arası ticari faaliyetleri etkileyen ulusal kanunların birbiriyle uyum sağlaması,
- mevcut uluslararası standartların güçlendirilmesi ve
- şeffaflığın artırılması,

şeklinde özetlenmektedir (www.trthaber.com, 2015).

IV. UYGULAMA SÜRECİ

OECD tarafından, 2015-2020 yılları arasındaki beş yıllık süreç, uygulamanın takip edileceği dönem olarak ilan edilmiş olup, bu sürede ilgili ülkelerin yeterli yasal düzenlemeler çıkarıp çıkarmadığı ve ne şekilde uyguladıkları takip edilecektir. Ayrıca, “peerreview” adı verilen ilgili ülkelerin uygulamaları incelenecek ve karşılaştırılarak hazırlanan raporlar kamuoyu ile paylaşılacaktır (Biçer, 2015, <http://www.muhasibetr.com>).

BEPS'in Kasım 2015 içinde onaylanması ile İngiltere, İtalya, İspanya, Meksika, Çin, Avusturalya gibi birçok öncü ülkenin diğer ülkeler tarafından takip edileceği ve 2016 başından itibaren uygulama dönemine geçileceği düşünülebilir (Biçer, 2015, <http://www.muhasibetr.com>). Zira, OECD, otomatik bilgi değişimi ve transfer fiyatlandırmasında belgelendirme gibi bazı konularda uygulama paketlerini yayımlamıştır ve bunların devanın geleceği beklenmektedir (Biçer, 2015, <http://www.muhasibetr.com>).

V. G20 ANTALYA ZİRVESİ LİDERLER BİLDİRGESİ'NDE BEPS EYLEM PLANI

G20 Antalya Zirvesi Liderler Bildirgesi'nde BEPS eylem planı görüşülmüş olup; bildirgenin 15. maddesi matrah aşındırma ve kar kaydırma pro-

jesine ayrılmıştır. Küresel olarak daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak amacıyla, G20/OECD Matrah Aşınması ve Kar Kaydırma (BEPS) Projesi kapsamında geliştirilen tedbirler paketi onaylanmıştır (<https://g20.org>, 2015).

Bu çerçevede yaygın ve tutarlı uygulamanın, özellikle sınır ötesi vergi kurallamalarında olmak üzere, Projenin etkinliğinde kritik öneme sahip olduğu; bu nedenle, Projenin zamanında uygulanmasının kuvvetle teşvik edildiği ve gelişmekte olanlar dahil olmak üzere, tüm ülke ve yetki bölgelerinin katılmaları teşvik edilmiştir (<https://g20.org>, 2015).

BEPS Projesinin küresel ölçekte uygulanmasının gözetimi için, OECD 2016 yılının başlarında, BEPS'i uygulamayı taahhüt eden, gelişmekte olan ülkeler de dahil olmak üzere, ilgilenen G20-dışı ülkeler ve yetki bölgelerinin eşit bir zeminde katılımıyla kapsayıcı bir çerçeve hazırlamaya davet edilmiştir (<https://g20.org>, 2015).

IMF, OECD, Birleşmiş Milletler ve Dünya Bankası Grubu'nun talep eden ülkelere BEPS de dahil olmak üzere yerel kaynakların mobilizasyonu ile ilgili karşılaşmış oldukları zorlukları aşabilmelerine yönelik uygun teknik yardım sağlama çabalarından duyulan memnuniyet ortaya konulmuştur (<https://g20.org>, 2015).

İlgilenen G20-dışı gelişmekte olan ülkelerin uygulama takvimlerinin diğer ülkelerden farklılaşabileceği kabul edilerek, OECD ve diğer uluslararası kuruluşların bu ülkelerin durumlarını layıkıyla yanıtlamaları istenmiştir (<https://g20.org>, 2015).

Vergi sistemlerinin şeffaflığının geliştirilmesi yönündeki ilerleme, 2017 ve 2018 sonu itibarıyla otomatik bilgi değişimi ve talebe bağlı bilgi değişimine yönelik önceki taahhütler tekrarlanmıştır (<https://g20.org>, 2015).

Ayrıca diğer yetki bölgelerinin de katılmaya çağırıldığı görülmektedir ve gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergi gündemine katılımını güçlendirecek çabalarının desteklendiği vurgulanmaktadır (<https://g20.org>, 2015).

VI. TÜRKİYE'NİN DURUMU

Türkiye, OECD ve G20 ülkesi olarak bir takım uluslararası taahhütlerde bulunmakla birlikte, henüz kamuoyuna duyurulan yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, tarafların tavrına bağlı olarak (BEPS'in onaylanmasının iyi niyet gösterisinden ibaret kalmaması halinde) vergi alanında yoğun düzenlemelerin gerçekleştirilmesi gerekebilecektir (Biçer, 2015, <http://www.muhasabetr.com>).

Ülkemizin konuya ilişkin olarak kontrol edilen kurum kazancı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye uygulamaları gibi tedbirlere başvurulduğu görülmektedir (Taşdöken, 2015a, <http://www.vergialgi.net/>).

Bunların dışında, söz konusu düzenlemelere “Vergi Usul Kanunu” tasarısı ve/veya “Gelir Vergisi Kanunu” tasarısı çerçevesinde yer verilebilecektir.

Düzenleme yapılması beklenen alanların başında ise; elektronik işyeri, otomatik bilgi değişimi, transfer fiyatlandırmasında belgelendirme ve gayrimaddi varlıkların vergilendirilmesi gelmektedir (Biçer, 2015, <http://www.muhasibetr.com>).

Özellikle uluslararası vergilendirme konularında vergi mevzuatımızda yeterli düzenleme bulunmaması nedeniyle ciddi gelir kaybı yaşadığımız dikkate alındığında yapılması muhtemel düzenlemelere ihtiyacımız olduğu tartışmasızdır (Biçer, 2015, <http://www.muhasibetr.com>).

SONUÇ

Şirket karlarının, aktarıldıkları bölgelerde değil, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği, gelirin ve karın ortaya çıktığı, ekonomik değer üretildiği yerde vergilendirilmesi gerekmekte olup; dolayısıyla yüksek hareket kabiliyetine sahip sermaye grupları ile olan devletlerarasında vergisel uyum sağlanmalıdır (Turunç, 2015, <http://www.abmaliye.gov.tr/>).

Geleneksel ticaret araçlarının değişmesi ve dijital ekonominin geleneksel araçların yerini almaya başlaması uluslararası vergilendirme konusunda zorluklar doğurmakta olup, zararlı vergi uygulamaları ve agresif vergi yapıları başlıca sorunlar arasında yer almaktadır (Turunç, 2015, <http://www.abmaliye.gov.tr/>). Zorlukların aşılmasında ise, vergi şeffaflığının küresel düzeyde sağlanması, karşılıklı ve çok taraflı bilgi değişim anlaşmaları için küresel bir model oluşturulması ve küresel standartların belirlenmesi ve uygulanması önem arz etmektedir (Turunç, 2015, <http://www.abmaliye.gov.tr/>).

Dolayısıyla birlikte oluşturulacak daha şeffaf bir küresel vergi sistemi sayesinde, gelişmekte olan ekonomiler de, gelir toplama kapasitelerini artırarak kalkınmanın finansmanında kullanılacak daha fazla ulusal kaynağa sahip olabileceklerdir (Turunç, 2015, <http://www.abmaliye.gov.tr/>).

Bu çerçevede BEPS Eylem Planı önemli bir pratik değere sahip olup; 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya’da yapılan G20 Zirvesinde onaylanarak uygulamaya geçirilmiş bulunmaktadır.

Uluslararası şirketlerin artık vergi kaçıramayacakları için memnun olmadığı BEPS Eylem Planının sadece G20 üyesi ülkelerle sınırlı kalmayacağı ve 2016 yılı içerisinde tüm ülkelerin imzasına sunulacağı beklenmektedir (www.trthaber.com, 2015).

Ancak ümit ederiz ki G20 zirvesinde onaylanan BEPS ve bu onaylama işlemini sadece iyi niyet gösterisinden ibaret kalsın.

KAYNAKÇA

Bıyık, Recep ve Güç Alioğlu, Özlem. (2015).“OECD’nin Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Yeni Projesi Şirketler için Neler Getiriyor?”, 29 Kasım 2015 tarihinde <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=3972> adresinden erişildi.

Biçer, Ramazan. (2015). “Vergi Dünyasında Oyunun Borca Bakılmayacak! Kuralları Değişiyor”, 29 Kasım 2015 tarihinde http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=18887 adresinden erişildi.

Biçer, Ramazan ve Erginay, Mehmet. (2015). “OECD Matrahın Aşındırılması Ve Kârın Aktarılması Eylem Planı Ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 326 (2015) : 54-68

Bulut, Serdar. (2015). “Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS” **Vergi Sorunları Dergisi**, 327 (2015) : 31-43

Ferhatoğlu, Emrah. (2015). “BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 326 (2015) : 17-30.

Gücüyener, Gökçe. (2015). “BEPS Projesi Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu Ve Ülke Bazlı Raporlama”, **Vergi Sorunları Dergisi** 326 (2015) : 69-76.

<http://tr.euronews.com/2015/10/05/oecd-den-kuresel-sirketlerin-vergi-kacakligina-karsi-eylem-plan/> 2 Aralık 2015 tarihinde erişildi.

<http://www.bugun.com.tr/son-dakika/turkiye-g20-donem-baskani-1373327.html> 2 Aralık 2015 tarihinde erişildi.

<http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2014/12/02/g20-donem-baskani-turkiye> 2 Aralık 2015 tarihinde erişildi.

<http://www.trthaber.com/haber/ekonomi/bu-plan-turkiyenin-en-buyuk-miraslarindan-olacak-211421.html> 2 Aralık 2015 tarihinde erişildi.

<https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/2015-TURKEY-G-20-PRESIDENCY-FINALTR.pdf> 2 Aralık 2015 tarihinde erişildi.

<https://g20.org/wp-content/uploads/2015/11/G20-Antalya-Liderler-Zirvesi-Bildirgesi.pdf> 2 Aralık 2015 tarihinde erişildi.

<https://tr.wikipedia.org/wiki/G20> 2 Aralık 2015 tarihinde erişildi.

Türkiye Cumhuriyeti Erbil Başkonsolosluğu. (2015). Türkiye'nin G-20 Dönem Başkanlığı. 28 Ekim 2015 tarihinde <https://www.facebook.com/notes/t%C3%BCrkiye-cumhuriyeti-erbil-ba%C5%9Fkonsoloslu%C4%9Fu/t%C3%BCrkiyenin-g-20-d%C3%B6nem-ba%C5%9Fkanl%C4%B1-C4%9F%C4%B1/559538667516132> adresinden erişildi.

Taşdöken, Serdar. (2015) “Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı Karşısında Türkiye'nin Tutumu Nasıl Olmalıdır?”, 28 Ekim 2015 tarihinde <http://www.vergialgi.net/vergi/matrah-asindirmasi-ve-k-r-aktarimi-eylem-planı-karsısında-türkiye-nin-tutumu-nasil-olmalıdır/> adresinden erişildi.

Taşdöken, Serdar. (2015b). “Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 326 (2015) : 44-53.

Turunç, Sencer. (2015). “Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS”, 2 Aralık 2015 tarihinde [http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf) adresinden erişildi.