

# Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS

**MUSTAFA CEMİL KARA**

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü/  
Maliye Bakanlığı, Uluslararası İlişkiler  
ve Vergi Anlaşmaları Daire Başkanlığı

**Prof. Dr. ERSAN ÖZ**

Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari  
Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Mali  
Hukuk Ana Bilim Dalı

## Öz

Küreselleşmenin etkilerinin zirveye çıktığı günümüzde, çokuluslu şirketlerin vergi yüklerini önemli oranda azaltabilmeleri için yeni fırsatlar doğmuştur. Çokuluslu şirketler, ulusal mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki farklılıklardan yararlanmak suretiyle dünya ölçeğinde yapmış oldukları vergi planlamaları ve kurdukları şirket yapıları ile karlarını düşük vergilerin olduğu veya hiç vergi alınmayan ülkelere kaydırmaktadırlar. Çokuluslu şirketlerce yapılan vergi planlamalarının son yıllarda sıkça gündeme gelmeleri dünya kamuoyunda ciddi tepkilere neden olmaktadır. Ayrıca, ekonomik krizlerle ülkelerin yaşadığı gelir kayıpları ve yeni vergi kaynakları arayışları uluslararası vergi konularında yeni ve kapsamlı küresel bir projenin gerekliliğini epeydir hissettirmekteydi. Nihayet, G20 Liderleri Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'daki Zirve'de OECD'nin geliştirdiği "Matrahan Aşındırılması ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Eylem Planı kabul edilmiş ve ülkelerden BEPS'in önüne geçmek amacıyla ulusal kanunlarını gözden geçirmeleri istenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Küreselleşme, Uluslararası Vergilendirme, OECD, BEPS Projesi, G20, Vergi Planlaması, Çifte Vergilendir(me)me, Bilgi Değişimi, Kalkınma.

**JEL Sınıflandırması:** K34, H25, H26 .

# A Global Tax Compliance Project: BEPS

## Abstract

Effects of globalization has peaked nowadays, this gives new opportunities to Multinational Companies (MNCs) to decrease their tax burden considerably. MNCs transfer their profits to the regions or countries which have no taxation or low level taxation by making tax planning in global scale and company structure established by means of benefiting from differences between national legislation and double taxation agreement. Tax planning practices made by MNCs created reactions in World public opinion. In addition, there was a necessity for a new and comprehensive global project about international taxation issues as a result of income losses due to economic crisis and new tax source seeking. Finally, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) action plan, OECD developed, was accepted in the summit of G20 Leaders in September 2013 at Saint Pe-

tersburg and demanded from countries to review their national laws for the purpose of preventing BEPS.

**Keywords:** Globalization, International Taxation, OECD, BEPS Project, G20, Tax planning, Double(non)taxation, Exchange of information, Development.

**JEL Classification:** K34, H25, H26.

## 1. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme ile birlikte beşer, sermaye, mal ve hizmetlerin oldukça sık ve süratle yer değiştiriyor olduğu gözlemlenebilmektedir. Bu durum, ileride gelişen teknoloji ve bilişim imkanları ile daha da süratleneceği ve sayılan faktörlerin ülkeler arası hareketliliğinin kontrolünün zorlaşacağı açıktır. Sermaye, mal ve hizmetlerin uluslararası boyutta dolaşım olanakları kadar olmasa da artık yetişmiş beşer faktörünün de hareketliliği günbegün artmaktadır. Hem bireyler hem de şirketler tarafından küreselleşmenin etkisiyle uluslararası vergi planlamalarına sıkça tevessül edilmektedir. Mükellefler bu yolla vergi yüklerini yasalara uygun olarak azaltmaktadırlar. Uluslararası boyutları olması nedeniyle de tüm ülkelerin ortak endişesi durumundadır. Mevcut uluslararası vergi sistemindeki devletlerarası etkin vergi işbirliğinin oluşmaması ciddi sorunlar doğurmaktadır. Sonuç olarak, sermayenin vergilendirilmesi, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve insan kaynaklarının sınırötesi vergilendirilmesi sorunları sıkça devletlerin gündemine taşınmaktadır.

Uluslararası ticaretinin önemli kısmını dünyanın birçok yerinde sahip olduğu grup şirketleri ve işyerleri vasıtasıyla yürüten çokuluslu şirketler, ülkelerarasındaki vergi düzenlemelerinden faydalanarak yapmış oldukları uluslararası vergi planlamalarıyla ile karlarını vergilendirmenin olmadığı, düşük oranlarda vergilendirmenin olduğu, vergi istisna ve imtiyazlarının bolca bulunduğu ülkelere kaydırmaktadırlar. Bu da önemli sayıda ülkenin vergi matrahlarının aşınmasına ve vergi kayıpları yaşamasına yol açmaktadır. Matrah Aşındırması ve Kar Kaydırma (BEPS) olarak kodlanan bu türden uygulamalar ülke vergi gelirlerine büyük zarar vererek, vergi adaletini ve rekabet ortamını bozmaktadır. Devletler, vergilendirmede yaşadıkları bu sorun-

ları aralarında iletişim, işbirliği, yakınlaşma ve etkileşimler kurarak çözmeye çalışmaktadırlar.

Özellikle 2009 yılından itibaren G20, uluslararası vergi konularını küresel gelişmelerin de etkisiyle öncelikleri arasında gündemine eklemiştir. OECD ise G20'nin bu gündem önceliği paralelinde uluslararası vergi çalışmalarına, geliştirdiği projeler ve kurmuş olduğu küresel forumlar ile aktif olarak katkıda bulunmaya devam etmektedir. Çalışmaların çerçevesi, uluslararası vergi gündeminde yer aldığı üzere "vergide şeffaflık ve bilgi değişimi (automatic exchange of information)", OECD'nin sorumluluğunda yürütülen "matrah aşındırması ve kar kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)" ve "gerçek yararlanıcıların tespit edilmesi (beneficial ownership)" ana başlıkları üzerinden yürütülmektedir. Gerçek yararlanıcının tespit edilmesi konusunu vergilendirme ile ilişkilendiren G20, ülkeleri şirketlerin ve tröstler gibi diğer yasal oluşumların gerçek faydalanıcılarını tespit etmeye yönelik Finansal Eylem Görev Gücü (Financial Action Task Force-FATF)'nün geliştirdiği standartlara uyuma teşvik etmiştir.<sup>1</sup> Ancak, G20 vergi gündemini daha çok 3 temel unsur üzerine bina etmiştir. Bunlar; matrah aşınması ve kar kaydırma stratejisi olarak adlandırılan "BEPS", "Otomatik Bilgi Değişimi" ve "Vergi ve Kalkınma" başlıklarıdır. Biz bu makalemizde başta BEPS olmak üzere uluslararası vergi gündemin nasıl şekillendiğini ve neyi hedeflediğini göstermeye çalışacağız.

## 2. ULUSLARARASI VERGİLEME REFORMUNDA BİR YOL HARİTASI OLARAK BEPS EYLEM PLANI

Uluslararası vergi konularındaki uyumsuzluklara ve sorunlara çözüm arayışları kapsamında, G20 Liderleri BEPS'i önemli önceliklerinden biri olarak tanımlamış, Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında OECD<sup>2</sup>'nin geliştirdiği BEPS

1 Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Sydney (February 2014)  
Erişim: <https://g20.org/wp-content/uploads/2015/02/Communique-G20-Finance-Ministers-and-Central-Bank-Governors-Istanbul.pdf>

2 İktisadi Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı

Eylem Planı'nı onaylamıştır. G20 Liderleri, ayrıca, ülkeleri ulusal kanunlarını BEPS'i önlemeye yönelik tadil etmeleri ve çokuluslu şirketlerin karlarını suni yollarla düşük vergili ülkelere kaydırma çabalarına engel olacak düzenlemeler yapmaları çağrısında bulunmuştur.

Son zamanların en kapsayıcı ve sistematik biçimde hazırlanan bu eylem planı, karların ekonomik faaliyetler nerede icra edilmişse ve değer nerede üretilmişse orada vergilendirilmesini amaçlamaktadır. OECD, BEPS Eylem Planı kapsamında 15 eylem geliştirmiş ve 2015 sonu itibariyle bu eylemlerin tamamlanmasını bir takvim dahilinde öngörmüştür. Plan, 15'inci eylemi hariç 2015 Ekim ayı itibariyle tamamlanmış bulunmaktadır. Proje kapsamında geliştirilen kuralların uygulamaya geçirilmesini hedefleyen çok taraflı bir anlaşma enstrümanının geliştirilmesini hedefleyen 15'inci eylemin 2016 Aralık itibariyle sonuçlandırılması beklenmektedir.

OECD, G20'nin de yüksek siyasi desteğini arkasına alarak, 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.

Son günlerde, OECD'nin yürüttüğü BEPS Eylem Planı uluslararası vergilendirme tartışma konularının tam merkezinde yer almaktadır. 1 Aralık 2014 tarihinden itibaren bir yıllık süre ile G20 Dönem Başkanlığını ülkemiz yürütmüş ve G20 Liderlerinin yüksek düzeyde siyasal destek verdiği BEPS projesi eylem maddeleri üzerinde takvime bağlanan çalışmaları 2015 yılı sonuna kadar sıkı bir şekilde takip ederek koordinasyonunu sağlamıştır.

BEPS eylem planının maddelerini, kapsamını ve kavrayıcılığını daha iyi görmek amacıyla eylem sırasına göre özet bir şekilde açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

## 2.1. Eylem 1: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Eylem 1, dijital ekonominin gelişmesiyle ortaya çıkan sorunları doğrudan ve dolaylı vergiler boyutuyla çözümlenmesini sağlayacak yeni tedbirleri ortaya koyacak bir rapor hazırlamayı hedefler.

Büyük bir gelişme gösteren dijital ekonomi ticaretin de hızla elektronik ortamda gelişmesiyle iş hayatının ve devlet sektörünün gelirlerinde söz sahibi olmaya başladı. Mevcut uluslararası vergi kuralları dijital ekonomiyi bütünüyle kavrayacak vergileme yeteneğine sahip değildir. Ülkeler sınırlı bilgiye sahip ve uygulama sorunları yaşamakta olup etkin yasal düzenlemeler geliştirememektedir. Düşünülenin aksine, gelişmiş ülkeler de bile vergilemede dijital ekonominin yeterince kapsanamaması, devlet gelirlerinde önemli kayıplara yol açmaktadır. ABD gibi bazı gelişmiş ülkeler dijital ticaretten kaynaklanan BEPS sorunlarına karşı güçlü bir savaş vermektedir.<sup>3</sup> Bu eylem maddesine ilişkin rapor Eylül 2014'te yayımlanmış, Ekim 2015'te ise güncellenmiştir.

## 2.2. Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemele- rinin Etkisiz Hale Getirilmesi

2 numaralı eylem, hibrit enstrümanlarının ve oluşumlarının etkisizleştirilmesi amacıyla OECD Model Anlaşma ve Yorum'unda gerekli değişikliklerin yapılmasını ve iç mevzuatların da buna uygun hale getirilmesini öngörür. Hibrit enstrümanlar ve oluşumlar gereken ayrıştırma ve netleştirme yapılmadığından Anlaşma hükümlerinden haksız bir şekilde yararlanmaktadırlar. Büyük çokuluslu şirketlerin küçük lokal şirketlere göre daha az vergi ödemesiyle sonuçlanan metotlardan biridir hibrit oluşumlar.<sup>4</sup> Uluslararası vergilemede uzun süredir kullanılan bir unsur olmakla birlikte günümüzde gelişen teknoloji ve küreselleşme ile kullanımı daha yaygın hale gelmiştir.

Hibrit olarak adlandırmada esas olan iki ülkenin enstrümanlar ve oluşumların niteliğinde uzlaşmamalarıdır. Bunlar benzer sınıfta değerlendirilmelidirler ki vergisel durumları açık olarak ortaya konulmuş olsun. OECD, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerini şöyle tanımlar: "Bir oluşumun veya bir enstrümanın vergilendirilmesinde, bu düzenleme altında yapılan ödeme bağlamında ver-

3 Biçer R., Erginay M. (Ocak/Şubat 2015), "Turkish Perspective on OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", International Transfer Pricing Journal, IBFD, s. 52.

4 Peter Harris (2014), "Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries", United Nations.  
Erişim: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923\\_Paper\\_-HybridMismatchArrangements.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923_Paper_-HybridMismatchArrangements.pdf)

gisel sonuçları yönünden bir uyumsuzluğa neden olacak şekilde hibrit bir unsurun kar kaydırma stratejisi olarak kullanılmasıdır. Burada amaç, enstrümanların, oluşumların ve transferlerin iki veya daha fazla ülke arasındaki vergisel sonuçlarında oluşan farklılıklarından yararlanmaktır.<sup>5</sup> Bu düzenlemeler taraf ülkelerce istenmeyecek bir biçimde sıkça çifte vergilememeye sebebiyet vermektedir. Bu eylem maddesi çalışmaları, faiz ödemelerinin giderleştirilmesinin sınırlandırılması, kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerinin güçlendirilmesi ve anlaşmaların kötüye kullanılmasının önlenmesine yönelik diğer eylem maddelerinin çalışmaları ile koordinasyon halinde yürütülmüştür.

Yedi 2014 çıktısından biri olan “Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerini Etkisiz Hale Getirmek Amacıyla Ulusal ve Vergi Anlaşması Tedbirleri Hakkında Rapor”<sup>6</sup> G20 Brisbane Zirvesi’nde onaylanarak yayımlanmıştır.

### 2.3. Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) Kurallarının Güçlendirilmesi

3 numaralı eylem maddesi kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının ülkeler arasında birbirine yakınlaştırılması ve uygulamasında birliğin sağlanmasını amaçlar. Bir yandan da daha sert ve sıkı kuralların da geliştirilmesi için öneriler geliştirir.

BEPS’in diğer uygulamaları gibi burada da bazı şirketlerin daha düşük vergi ödemek veya hiç ödememek için vergi planlaması yoluyla ilişkili şirketleri üzerinden borçlanma, gayrimaddi hak transferleri ve diğer yollarla karlarını belli ülkelere aktarmakta olduğu bilinmektedir. Uygulamada olan CFC kurallarının mevcut sorunları hakkında kapsayamayışı söz konusu olduğundan, Ekim 2015 tarihinde iç mevzuat değişikliklerini içeren yeni öneriler paketi yayımlanmıştır. Bu çalışma da diğer çalışmalarla koordineli bir şekilde yürütülmüştür.<sup>7</sup>

### 2.4. Eylem 4: Faiz ve Diğer Finansal Ödemelerle Matrah Aşındırmasının Önlenmesi

4 numaralı eylem maddesi, faiz giderleri ve diğer finansal giderler nedeniyle oluşan aşırı indirimleri önlemek amacıyla yeni öneriler geliştirmeyi hedefler. Giderleştirilebilecek borç ödemelerinin hacmiyle ilgili

yeni kural ve öneriler söz konusudur. İlişkili ve üçüncü taraftan yapılan borçlanmalar yoluyla yüklenen faiz giderleri kullanılarak matrah aşınmasının engellenmesine çalışılmaktadır. Konuya ilişkin devam eden çalışmalarını desteklemek bağlamında ilişkili taraf finansal işlemlerini kapsayacak şekilde transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklikler yapılması beklenmektedir. Finansal işlemlerin kapsamının finansal ve performans garanti işlemlerini, türev işlemler ve bazı sigorta işlemlerini de içerecek şekilde oldukça geniş tutulduğu görülmektedir. Çalışma ayrıca hibritler ve CFC kuraları ile ilgili çalışmalarla koordineli yürütülmüştür.<sup>8</sup>

Bu eylem maddesine dair rapor ulusal mevzuata yönelik öneriler yapılması yönüyle Ekim 2015’te yayımlanmış olup, mali işlemlerin transfer fiyatlandırma uygulamalarına ilişkin çalışmaların 2016 ve 2017 yılları boyunca devam edeceği söz konusu raporda belirtilmiştir.

### 2.5. Eylem 5: Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesi Temelinde Zararlı Vergi Uygulamaları ile Daha Etkin Mücadele Etme

Son yıllarda, ülkeler arasında kurumlar vergisi oranlarının devamlı olarak düşürülmesi, tercihli vergi rejimleri ve diğer bazı yollarla oluşan zararlı vergi rekabeti uzun süredir dünyanın gündemini meşgul etmektedir. Yine bazı ülkelere gelirin bazı unsurlarını (faiz, gayrimaddi hak) düşük oranda vergilemeleri veya hiç vergilendirmemeleri OECD’yi bu konuda zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik önlemler geliştirmeye itmiştir. BEPS Projesi’nin bu eyleminde şeffaflık ve özün önceliği ilkesi temelinde zararlı vergi uygulamaları ile mücadele amaçlanmaktadır. Bunun için 3 çıktı hedeflenmiştir: Eylül 2014 itibariyle OECD üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak; Eylül 2015 itibariyle OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını arttıracak stratejiler oluşturmak; Aralık 2015 itibariyle de mevcut yapıya özgü gözden geçirme ve ilavelerde bulunmak.

OECD üye ülkelerinin vergi rejimlerinin gözden geçirilmesi konusunda ilgili rapor Eylül 2014’e kadar tamamlanarak, onaylanmış ve yayımlanmıştır. Ekim 2015’te ise bu rapor güncellenerek, bu süre içerisinde daha da belirginleşen hususları da içerecek şekilde ye-

5 Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues, OECD, March 2012.

Erişim: [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf)

6 Erişim: [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm).

7 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 2013.

Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

8 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.



niden yayımlanmıştır. Bu eylemle, ülkelerin tercihli vergi rejimlerine ilişkin tasarruflarının spontan bir biçimde paylaşılması ve tercihli vergi rejimlerine yönelik önemli faaliyet (substantial activity) şartının getirilmesi önerilmektedir.

### 2.6. Eylem 6: Anlaşmaların Kötüye Kullanımını Engelleme

Bu eylem ile çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA)'nın anlaşma alışverişi (treaty shopping) yoluyla gerçek ve tüzel kişilerce kötüye kullanımını engellemeyi amaçlamaktadır. Anlaşma alışverişi, üçüncü ülke mukimlerinin iki diğer ülke arasında gerçekleşen bir anlaşmadan o ülkelere birinde bulunan bir aracı vasıtasıyla veya bizzat kendi ikametini o ülkelere birine taşıyarak haksız bir şekilde faydalanması anlamına gelmektedir. Bu yolla üçüncü ülke mukimleri daha az vergi ödeme fırsatı elde etmiş olurlar. Bu durum kendini özellikle kar payı, faiz ve gayrimaddi hak ödemelerinin vergilendirilmesinde ülkeler nezdinde oluşan vergi kayıpları olarak kendini göstermektedir. Bu kapsamdaki çalışmalar OECD Model Anlaşma ve Yorum'unda yapılacak değişiklikler ve iç mevzuata yönelik öneriler geliştirilmesi olarak belirlenerek, tamamlanma tarihi Eylül 2014 olarak verilmiştir.

OECD bünyesinde vergi anlaşması konularında 1 numaralı OECD Çalışma Grubu çalışmalar yapmakta, son dönemde de konuyu BEPS projesi eylemi yönüyle incelemektedir. Nitekim, Eylül 2014'ün ilk çıktılarından olan rapor yayımlanmıştır.<sup>9</sup>

### 2.7. Eylem 7: Daimi İş Yeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Engellenmesi

Bu eylem esasında ülkelerin önemli bir vergilendirme ölçütü olan "işyeri" tanımının artık ihtiyacı bütünüyle kapsayamadığını ortaya koymuştur. Eylem firmaların iş yeri statüsünden suni bir şekilde kaçınmalarını önlemek amacıyla daimi iş yeri (permanent establishment)'ni oluşturan kriterleri çoğaltmayı amaçlamaktadır. Bunun için de OECD Model Vergi Anlaşmasında mevcut işyeri tanımında değişiklik öngörülmektedir. Yapılacak değişiklikler ile komisyoncular ve mevcut durumda daimi işyeri kapsamının dışında tutulan belirli faaliyetlerin daimi işyeri olarak kabul edilmesi söz konusu olabilecektir. Ülkelerden, vergi anlaşmalarında ve iç mevzuatlarında ilgili düzenlemeleri yapmaları beklenmektedir. Eylem çıktısının tamamlanma tarihi Eylül 2015 olarak takvime

bağlanmış ve Ekim ayının başında da ilgili çalışma yayımlanmıştır.

### 2.8. Eylem 8: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer İle Uyumlu Olmasını Sağlamak: Gayri Maddi Varlıklar

Bu eylem çerçevesinde amaç, gayri maddi varlıkların grup şirketleri arasında yer değiştirmesi yoluyla matrah aşındırılmasını ve kârın kaydırılmasına yönelik stratejilerin önüne geçilmesini teminen öneri ve kurallar geliştirmektir. Transfer fiyatlandırması rehberinin gayrimaddi varlıkları ilgilendiren bölümünün bu kapsamda önerilen yeni kurallara göre yeniden düzenlenmesi gerekecektir. Gayrimaddi varlıkların tanımının daha geniş yapılması ve anlaşılır olması, gayri maddi varlıkların grup içindeki transferi ve kullanılması nedeniyle oluşan karın bu değeri oluşturan taraf dikkate alınmak suretiyle doğru bir şekilde dağıtılması, değerlemede güçlük yaşandığı durumlarda gayri maddi varlıkların ilişkili kişilere olan hareketlerinde transfer fiyatlandırması kurallarının veya özel tedbirlerin geliştirilmesi yoluyla yapılabilmesinin sağlanması gibi çalışmaların yapılması iki aşamalı olarak Eylül 2014 ve Eylül 2015 olarak takvime bağlanmıştır.

Eylem kapsamında Transfer Fiyatlandırması rehberi ile Model Vergi Anlaşmasında değişiklik yapılması sözü konusu olacaktır. Nitekim, Eylül 2014 tarihinde bu eylem için bir rehber<sup>10</sup> yayımlanmış ve bu rehber mevcut OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin 1, 2 ve 6. bölümlerinde değişiklik yapılmasını önermiştir. Rehberde gayrimaddi varlıkların daha açık bir şekilde tanımlandığı görülmektedir. Diğer taraftan, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin 1,2,6,8 ve 9. bölümlerinin revizyonlarının gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Ekim 2015'te ise 8, 9 ve 10'uncu eylem konularının güncellenerek birlikte ele alındığı ortak bir rapor yayımlanmıştır. 8'inci eylem ise daha çok değerli gayrimaddi varlıklar ile üretilen karların yanlış bölüştürülmesi nedeniyle ortaya çıkan BEPS ile ilgili hususlara değinmektedir.

### 2.9. Eylem 9: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer ile Uyumlu Olmasının Sağlanması: Risk ve Sermaye

9 no'lu eylem ile matrah aşındırılmasının önüne geçmek amacıyla risklerin grup üyeleri arasında transfer edilmesi veya fazla sermayenin grup üyelerine dağıtımı yoluyla oluşan BEPS'i engellemek amacıyla kurallar geliştirilecektir. Grup üyesi şirketlerin aralarında yapmış

9 Erişim: [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm)

10 Erişim: [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm)

oldukları sözleşmeler kapsamında transfer edilen riskler ve dağıtılan karların daha düşük vergileme imkanı bulunan ülkelerdeki grup şirketlerinde toplanması fırsatını ortadan kaldıracak kurallar söz konusu olacaktır. Bu eylem eşzamanlı olarak faiz giderleri ve diğer finansal ödemelere ilişkin eylem planı ile koordineli yürütülmüştür. Model Vergi Anlaşması ile Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklik yapılması öngörülmektedir.

### 2.10. Eylem 10: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer İle Uyumlu Olmasının Sağlanması: Diğer Yüksek Riskli İşlemler

Bu eylem de BEPS'i önlemek amacıyla üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilmeyen ya da çok nadir olarak gerçekleşen işlemleri konu alan kuralları geliştirmeyi hedeflemektedir. Bu çerçevede, işlemlerinin yeniden karakterize edileceği, başta kar bölüşümü yöntemi olmak üzere transfer fiyatlandırması metodlarının uygulanmasının netleştirileceği ve yönetim ücretleri ve idari merkez harcamaları gibi matrah aşındırılmasına yol açan fazla sayıdaki ödemelere karşı koruma sağlanacaktır. 8, 9 no'lu eylemlerin geliştirilmesindeki itici güç son zamanlarda çok uluslu şirketlerin üretimi daha çok gelişmekte olan ülkelere kaydırırken, yönetim, finansman, tanıtım, pazarlama gibi fonksiyonları düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde toplamalarındaki artan eğilimdir. 8 no'lu eylemde olduğu gibi, 9 no'lu eylemde de Model Vergi Anlaşması ile Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklik yapılmasına ilişkin takvim Eylül 2015 olarak belirlenmiştir.

Ekim 2015'te yayımlanan 8, 9 ve 10'uncu eylem konularının güncellendiği birleşik raporda ise 10'uncu eylem, diğer yüksek riskli işlemlere yoğunlaşarak ilgili bireysel girişimciler için ticari olarak rasyonel olmayan işlemlerden kaynaklanan kar tahsislerine atıfta bulunacak şekilde transfer fiyatlandırması sonuçları ile değer oluşumu arasında uyum, yönetim ücretleri ve merkezi idare masrafları gibi çokuluslu grup arasındaki bazı ödemeleri nötralize etme olanaklarını araştırır.

### 2.11. Eylem 11: BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi için metodolojilerin oluşturulması

Bu eylem daha çok BEPS'in yol açtığı ekonomik etkilerin ölçülmesi için metodolojiler, diğer taraftan da eylemlerin bütününe ilişkin etkinlik ve ekonomik etki analizlerinin yapılması için araçlar geliştirilmesini amaçlamaktadır. Bunun için de BEPS'in ülkeler arasındaki yayılma etkilerini (spillover effects) de içeren analizlerle birlikte yeni bilgi kaynağı türlerinden de yararlanılacaktır.

Bu eylem ile ilgili çalışmalar OECD'nin Vergi Politikaları Analizi ve Vergi İstatistikleri (WP2) tarafından yürütülmektedir. OECD, üye devletlerden BEPS kapsamında bilgi ve analizleri ekonomik etki değerlendirmeleri ile birlikte periyodik olarak talep etmektedir. Bu eylem de Eylül 2015'e kadar tamamlanması beklenen eylem adımları içerisinde yer almakta olup ilgili çalışma tam da bu tarihte onaylanmış, Ekim ayında ise yayımlanmıştır.

Ekim 2015'te yayımlanmış olan rapor ülkelere daha fazla kurumlar vergisi istatistikleri analiz etmek ve raporlamak konusunda OECD ile işbirliği önermektedir. Bunun sonucunda oluşacak geniş ve tutarlı bilgi ağının BEPS'i izlemeye ve ölçmeye ülkelere ve araştırmacılara daha fazla bilgi sağlayabileceği bahsi geçen raporda vurgulanmaktadır.

### 2.12. Eylem 12: Vergi mükelleflerinin agresif vergi planlama ve stratejilerine ilişkin bildirimde bulunma zorunluluğu getirme

Bu eylem vergi mükelleflerinin matrahta aşınmaya ve karın kaydırılmasına yol açan agresif vergi planlamalarının yine mükellefler tarafından vergi idarelerine zorunlu olarak bildirilmesini öngörmektedir. Burada vergi idarelerinin önceden bilgilendirilmesi sağlanmakta ve önlemlerini bu bilgilere göre alması kolaylaştırılmış olmaktadır. Bildirimde bulunma zorunluluğu bilgiye ulaşmada, vergi yönetimine analiz yapmada büyük yararlar sağlayabilecektir. Eylem ile birlikte iç mevzuata yönelik önerileri içeren rapor Ekim 2015 itibarıyla yayımlanmış durumdadır. Raporda etkin bilgi değişimi ve vergi idareleri arasındaki iletişime ve etkileşime büyük önem atfedilmektedir. Rapordan ayrıca geliştirilecek önerilerin ileride üye devletlerin iç mevzuatlarına yansıtılmasının beklendiği anlaşılmaktadır.

### 2.13. Eylem 13: Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesinin Yeniden Gözden Geçirilmesinin Sağlanması

Bu eylem, vergi yönetimi için şeffaflığı arttırmak, dolayısıyla da matrah aşındırılmasını önlemek amacıyla transfer fiyatlandırması belgelendirmelerini ilgilendiren kurallar geliştirmeyi ilke edinmiştir. Bu doğrultuda çok uluslu şirketlerin bir şablon doldurmak suretiyle gelirlerinin küresel dağıtımı ile ilgili bilgileri, ekonomik faaliyetleri ve ülkeler arasında ödedikleri vergileri tüm ilgili ülkelere iletmeleri gerekecektir. Konu ile ilgili çalışma belirlenen tarih olan Eylül 2014'te "Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülkeden Ülkeye Bildirime İlişkin Rehber"<sup>11</sup> olarak yayımlanmıştır. Ekim 2015'te yayımlanan rapor ise

11 Erişim: [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm)

transfer fiyatlandırması belgelendirmesine ilişkin standartları ve ülkeden ülkeye raporlama formatını yeniden gözden geçirmektedir.

Rehberde, çok uluslu şirketlerin merkez ofislerinin hazırlaması gereken bir “Ana Dosya” (Master file)’dan bahsedilmektedir. Bu dosyayla çok uluslu şirketler küresel transfer fiyatlandırması politikalarına ilişkin standart bilgilere yer vermektedir. Diğer taraftan da “Lokal Dosya” (Local File) denilen faaliyette bulunduğu ülkedeki şirketlerince yer verilecek standart bilgilerin bulunduğu dosya türüne vurgu yapılmaktadır. Ayrıca, çok uluslu şirket ve grup şirketlerinin faaliyette buldukları iş alanları, faaliyette buldukları ülkelerde ödedikleri vergiler, gelirleri, vergi sonrası kazançları, ödedikleri ve tahakkuk eden gelir vergileri, çalışan sayıları, varlıkları, sermayeleri, dağıtılmamış karları gibi bilgilerinin yıllık olarak bir şablon halinde vergi yönetimine bildirilmesi öngörülmektedir (country-by-country reporting). Bu durum üye ülkeler iç mevzuatlarında belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin gerekli değişikliklerin yapılmasını beraberinde getirecektir.

#### 2.14. Eylem 14: Vergisel Uyuşmazlıklarını Çözen Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi

Ülkelerin Karşılıklı Anlaşma Usulü (MAP) kapsamında vergi anlaşması kaynaklı ihtilafların çözümüne yönelik engelleri ortadan kaldırma amacını taşımaktadır bu eylem. MAP, ülke yetkili makamlarının çifte vergilendirme anlaşmalarının yorumundan veya uygulamasından kaynaklanan sorunları karşılıklı olarak çözmelerine imkân veren bir mekanizmadır. Ülkeler arasında anlaşmaya bağlı vergi ihtilafları da sık görülmeye başlayan bir durumdur. Bu eylemle oluşturulmak istenen bir mekanizma da “zorunlu tahkim (arbitration)”in vergi anlaşmalarına tercihe bağlı bir şekilde eklenmesidir. Bu mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi ve ortaya çıkan sorunların daha hızlı sonuçlandırılması planlanmaktadır. Bu eyleme ait çalışma Ekim 2015’te yayımlanmıştır.

#### 2.15. Eylem 15: Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirmek

Bu eylem, BEPS konularında geliştirilecek tedbir ve kuralları uygulamak üzere çok taraflı bir enstrüman geliştirmelerini temin edecek vergi ve uluslararası kamu hukuku konularının ülkeler tarafından incelen-

mesi ve ikili vergi anlaşmalarını bu doğrultuda tadil etmeleri amaçlanmaktadır. Burada, BEPS projesi ile geliştirilen veya geliştirilecek bir takım kuralların uygulama sürecini bağlayıcı bir anlaşmayla etkin kılma durumu söz konusu olacaktır. Böylelikle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gerekli değişiklikleri toplu olarak gerçekleştirebilecek bir “çok taraflı enstrüman”ın hazırlanması gerekecektir. Eylem için çok taraflı bir anlaşma kapsamında uygulanabilirliğinin araştırılacağı bir hazırlık aşaması olup Eylül 2014 tarihinde bir rapor<sup>12</sup> yayımlanmıştır. İkinci aşama olan Aralık 2016 tarihine kadar ise çok taraflı bir enstrümanın geliştirilmesi ve imzaya açılması öngörülmektedir.

### 3. OTOMATİK BİLGİ DEĞİŞİMİ VE VERGİ KONULARINDA İLERİ ŞEFFAFLIK ARAYIŞI

Uluslararası vergi gündeminin ikinci ayağını Otomatik Bilgi Değişimi olarak belirtmek pekala mümkündür. Kaldı ki uluslararası vergi gündeminin ana hedefi şeffaflığın geliştirilmesidir. Küresel Vergi Şeffaflığı Forumu bünyesinde 2009’dan itibaren aktif olarak çalışmaları devam eden “talep üzerine bilgi değişimi”ni tamamlar nitelikte, daha kapsamlı, birçok konuyu ve kuruluşu kavrayan “otomatik bilgi değişimi”ni yaygınlaştırma çabalarına girişilmiştir.

Otomatik bilgi değişiminin yeni bir uygulama olmadığı da belirtmede yarar var. Çünkü 2005’ten beri AB üyesi ülkeler otomatik olarak tasarruflar üzerinde bilgi değişimini gerçekleştirmekte. Yine benzer bir otomatik bilgi değişimi Birleşik Devletler’in 2010 yılında çıkarmış olduğu FATCA<sup>13</sup>’sında görülebilmektedir. FATCA, dünyanın herhangi bir yerinde faaliyet gösteren finans kuruluşlarının ABD vatandaşlarına ait finansal bilgileri her ülkenin tercih ettiği modele göre ya ilgili ülke yetkili otoritesi aracılığıyla ABD Gelir İdaresi’ne ya da doğrudan ABD Gelir İdaresi’ otomatik olarak aktarmasını zorunlu kılmaktadır. Aksi takdirde ABD vatandaşlarının yapılacak ödemelerden söz konusu finans kuruluşları %30 oranında vergi kesintisi yapmak zorunda kalabileceklerdir. Ancak, otomatik bilgi değişimi ile birlikte bu kez daha kapsamlı ve standardize bir bilgi değişimi ile karşı karşıya kalacak dünya ülkeleri. Petersburg’daki G20 zirvesi ile OECD’nin yeni bir standart geliştirmeye davet edilerek bu konuda start verilmiş

<sup>12</sup> Erişim: [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm)

<sup>13</sup> FATCA: Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası- ABD vatandaşlarının yurt dışında vergi kaçırmasını engellemek amacıyla oluşturulmuştur.

oldu. Aynı zirve Kalkınma Çalışma Grubu (KÇG)<sup>14</sup>'nu da otomatik bilgi değişimine ilişkin bir yol haritasının geliştirilmesinde ve gelişmekte olan ülkeleri de kapsamına almasında OECD, Küresel Forum ve diğer uluslararası kuruluşlarla bağlantılı bir şekilde çalışmaya çağırmıştır.

Söz konusu yol haritası, daha çok gelişmekte olan ülkelere atıfta bulunarak onların bu yeni standarda nasıl iştirak edecekleri, ne şekilde uyum sağlayacaklarını ve ondan nasıl istifade edecekleri üzerinde durur. Ancak otomatik bilgi değişiminin başarılı bir şekilde uygulanması için teknoloji, yetişmiş insan kaynakları, yasal altyapıları ve bilgi güvenliğine ihtiyaç olduğundan birçok gelişmekte olan ülkenin bu konularda idari kapasite kullanımlarının geliştirilmesinin gerektiği de açıktır.

2014 yılı içinde Küresel Forum'un bir yol haritası oluşturmasıyla kalkınma çalışma grubu bu yol haritasını oldukça olumlu karşılamış ve gelişmekte olan ülkelerin sisteme katılmalarını ve ondan yararlanmalarını sağlamak üzere somut ve pratik adımların atılması gerektiği üzerinde durmuştur. Bunun için de Küresel Forum'dan uluslararası ve bölgesel organizasyonlar ile otomatik bilgi değişimi yol haritasına dair bir pilot uygulama gerçekleştirmeleri ve 2015 yılında kalkınma çalışma grubuna sunmaları hususunda talepte bulunmuştur. Nitekim, pilot uygulama konusunda çalışmalar start almış ve ilk uygulamalar olarak 2015 yılının başlarında Kolombiya'nın İspanya ile Arnavutluk'un da İtalya ile pilot ortaklar olarak çalışması planlanmıştır. Altı ülke<sup>15</sup>de pilot uygulama projelerine ilgilerini deklare etmiştir.

Diğer taraftan, Dünya Bankası gelişmekte olan ülkelerin otomatik bilgi değişimini uygulamada karşılaştıkları problemleri raporlamıştır. Bunlar bu tür ülkelerde beliren iç mevzuatların acilen reformu tabii tutulması ihtiyacı, yüksek bilgi teknolojisi maliyetleri, bilgileri etkin bir şekilde analiz edecek ve kullanacak insan kaynaklarından yoksunluk, yasal değişikliklerin zorluğu, bilgi değişimi uygulamalarına olan sınırlı farkındalık hususlarıdır.<sup>16</sup>

#### 4. BEPS VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER

Küresel çözümlere ihtiyaç duyan küresel bir sorun olarak BEPS'in, vergi kurallarındaki boşlukların ve uyumsuzlukların kullanılarak ekonomik faaliyetin çok az olduğu ya da hiç olmadığı, dolayısıyla düşük vergilendirmenin veya hiç vergilendirmenin olmadığı yerlere kar aktarımı yapılması neticesinde çok düşük miktarlarda kurumlar vergisinin ödenmesi veya hiç ödenmemesiyle sonuçlanan vergi planlama stratejisi olduğu yukarıda izah edilmişti. Yeni dönemde artık uluslararası vergilemeye az aşına olanlar bile çokuluslu şirketlerin vergi planlamalarının eskisine oranla daha çok gözlem altında olduğunun farkındadır.<sup>17</sup> Bu bölümde de vergi planlama stratejilerine daha fazla konu olan ve çokuluslu şirketlerin hareket sahalarının oldukça geniş olduğu gelişmekte olan ülkelerin BEPS eylem planı ile olan ilişkisini ele alacağız.

Gelişmekte olan ülkeler için vergileme ve bundan elde edilecek gelirler kalkınmalarını gerçekleştirmek yönüyle yüksek öneme sahiptir. Çünkü bu ülkeler, kendi vergi kapasitelerini kurumsal anlamda geliştirmede ciddi sorunlarla karşı karşıyadırlar. Uluslararası vergi gündemi çalışmalarına gelişmekte olan ülkelerin aktif katılım sağlaması BEPS'i içerecek şekilde uluslararası vergilemede karşılaştıkları sorunları analiz etmede gereken uygun desteği almaları ve uluslararası vergilemedeki önceliklerinin tespiti ve ona göre strateji ve planların yapılması açısından önem arz etmektedir.

BEPS Projesinin, faiz indirimleri ve diğer finansal ödemeler yoluyla matrah aşınmasının sınırlanması, vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması ve daimi işyeri statüsünden kaçınmanın önlenmesi, transfer fiyatlandırması ve dökümantasyonu ve ülke bazında raporlamayı içeren öncelikli alanlarının gelişmekte olan ülkeler yönüyle tespit edilmesi BEPS ve gelişmekte olan ülkeler ilişkisinin sağlıklı temellere oturması için iyi bir başlangıç olacaktır.

Bunun için bünyesinde G20 uluslararası vergi gündeminin bir diğer başlığı olarak belirlenen Vergi ve Kalkınma altında faaliyetlerini sürdüren G20 Şerpa Hattı<sup>18</sup> bünyesinde Kalkınma Çalışma Grubu geliş-

14 KÇG: G20 çalışmalarında kalkınma konularını ele alan teknik düzeyde kurulan çalışma grubu

15 Arnavutluk, Kolombiya, Fas, Pakistan, Filipinler ve Uganda

16 Özellikle az gelişmiş ülkelerin birçoğu Küresel Forum üyesi olmamakla birlikte, henüz Talep Üzerine Bilgi Değişimi (EOI on Request)'ni karşılamayı taahhüt etmiş de değildir. Bu konuda herhangi bir destek de almamışlardır.

17 Wagenaar L. (Şubat 2015), "The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries", Bulletin for International Taxation, IBFD, s.84.

18 Şerpa Hattı: G-20 çalışmalarının yürütüldüğü iki hattan ikincisi olup daha çok kalkınma, enerji sürdürülebilirliği, yolsuzlukla mücadele, ticaret ve istihdam gibi konuları tartışmaktadır.



mekte olan ülkelerin de faydalanacağı çalışmaları yapmakla görevlendirilmiştir. Bu ülkelerin yüksek kalitede karşılaştırılabilir transfer fiyatlandırması verilerine erişmelerini kolaylaştıracak ve bu ülkelerdeki yatırımlara verilecek teşviklerin nasıl verimli ve etkin bir biçimde kullanılabilmesine dair bir rapor hazırlığı söz konusu olacaktır. Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin muafiyetlerin ve kaynak temelli vergilemenin yaygınca kullanımı nedeniyle BEPS eylem planından oldukça etkileneceği açık olup projeye uyum sağlamaları için kurumsal kapasitelerinin geliştirilmesi ve bilgiye erişimlerinin sağlanması önemsenmektedir.<sup>19</sup>

Öte yandan gelişmekte olan ülkelerle uluslararası vergi gündeminin diğer ayağı olan otomatik bilgi değişimi uygulamasına yönelik işbirliğinin geliştirilmesi hususunda da fikir birliğine varılmıştır. Etkin bir bilgi değişimi için paydaş sayısının artırılması gerektiği bilinciyle hareket eden uluslararası vergi gündemi, Orta-doğu, Kuzey Afrika ve Orta Asya gibi çok geniş bir alanda genişleme imkanlarını araştırmaktadır. Bunun için de Otomatik Bilgi Değişimi ve Şeffaflık ve Bilgi Değişiminde Küresel Forum tarafından otomatik bilgi değişimi ile ilgili 2015 yılında yol haritası olacak şekilde pilot projeler öngörülmüş ve bu projelere gelişmekte olan G20 üyesi olmayan ülkeler de dâhil edilmiştir.<sup>20</sup>

Eylül 2014'te G20 Maliye Bakanları, OECD'den gelişmekte olan ülkelerin BEPS Projesine doğrudan katkı sağlayacakları bir diyalog sürecini geliştirmelerini talep etmiştir. OECD bu gelişme üzerine bazı gelişmekte olan ülkeleri ve ATAF (African Tax Administration Forum) ve CIAT (Inter-American Centre for Tax Administration)' gibi bölgesel vergi kuruluşları olan OECD Mali İşler Komitesi ve ilgili teknik çalışma gruplarına iştirak etmeleri için davet etmiştir. Bu doğrudan katılım sayesinde gelişmekte olan ülkeler, BEPS Projesinin çalışma ve karar verme aşamalarında katkı vermiş ve BEPS'e karşı geliştirilecek çözüm ve önerilerde önceliklerini dile getirme imkanı bulmuşlardır. Uluslararası vergi sorunlarına gelişmekte olan ülkeler için çözüm geliştirmede yapılacak tüm girişimlerin IMF, Dünya Bankası Grubu ve BM ile koordinasyon içinde yürütüleceği kararlaştırılmıştır. Bu çerçevede gelişmekte olan ülkelerin BEPS Projesine doğrudan katılarak kendi bakış açılarını sunabilecekleri, BEPS

çıkıtlarının pratik uygulaması için ihtiyaç duyulan araçların geliştirilmesinde etkin olabilecekleri, sistem ve işleyiş hakkında bilgi sahibi olabilecekleri bölgesel diyalog toplantıları gerçekleştirilecektir.

Böylece, BEPS Projesine katılan ve katılacak ülkeler, bölgesel ağlar üzerinden gündeme getirilen konularda kendi perspektiflerini ortaya koyarak doğrudan bu ağlar vasıtasıyla önemli bir aşama katedeceklerdir. Bölgesel ağlar, diğer uluslararası kuruluşlar ve ilgili bölgesel vergi kuruluşları ile yakın işbirliği içinde 5 bölge ve dil temelinde organize edilecektir.<sup>21</sup> Bunlar, Afrika (ATAF- African Tax Administration Forum vasıtasıyla), Latin Amerika ve Karayipler (CIAT-Inter American Centre of Tax Administration vasıtasıyla), Asya (SGATAR- Study Group on Asian Tax Administration Research işbirliğiyle), Fransızca konuşan ülkeler (CREDAF- Centre de rencontre des administrations fiscales işbirliğiyle) ve Merkezi Avrupa ve Orta Doğu (IOTA- Intra-European Organisation of Tax Administrations işbirliğiyle) bölgeleri olarak belirlenmiştir.

## 5. SONUÇ

Son dönemde yaşanan krizlerin neden olduğu küresel ekonomi sorunları her türlü gelişim seviyesindeki ülkeleri derinden etkilemiştir. Bu, G20'yi küresel anlamda daha geniş bir işbirliği arayışlarına itmiştir. G20, bu arayışların vergisel yönden çerçevesini BEPS projesi, vergide şeffaflık ve bilgi değişimi ve gerçek yararlanıcıların tespit edilmesi ana başlıkları olarak belirlemiş, vergi sorunlarına çözüm ve öneri getiren BEPS Eylem Planı rapor ve çalışmalarını onaylamıştır. Bir taraftan da yapılan çalışmaların daha yaygın ve kapsayıcı olmasını sağlamak amacıyla G20 dışında kalan özellikle gelişmekte olan ülkelerin de sisteme dahil edilmeye çalışılmaktadır. BEPS projesinin başarıya ulaşabilmesinde mümkün olduğunca çok ülkenin destek vermesi önemli olduğundan çalışmalara eşit şartlarda katılım sağlanması gerekli görülmüştür. Böylelikle sorunların geniş çapta yankı bulması ve ona göre ortak çözümlerin bulunması hedeflenmiştir.

BEPS projesi kapsamında ortaya koyulan eylem adımlarının taahhüt edilen takvim dahilinde sonuçlandırılması ve otomatik bilgi değişimi çalışmalarının istenildiği gibi devam etmesi ile uluslararası vergi alanındaki pek çok problemin ortadan kalkması, en

<sup>19</sup> Wagenaar L., s.92

<sup>20</sup> Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları Toplantısı, İstanbul, 11-12 Aralık 2014.

<sup>21</sup> The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation, November 2014.

Erişim: <http://www.slideshare.net/OECDtax/the-beps-project-and-developing-countries-from-consultation-to-participation>

azından ıslah edilmesi beklenmektedir. Vergide şeffaflık, bilgi değişimi ve karın elde edildiği yerde vergilendirilmesi gerektiği hususlarının zirve yaptığı bir döneme şahit olmaktadır.

2015 yılında ülkemizin G20 dönem başkanlığı mü-nasebetiyle proje ve çalışmaların takibi, sevk ve idaresi açısından ülkemize önemli görevler düşmüştür. Ülkemizin gelişmekte olan ülkeler arasında ön sıralarda yer alması nedeniyle, uluslararası vergi gündemi çalışmalarına gelişmekte olan ülkelerin bakış açısını daha kolay yansıtabilmek ve böylece problemlerin çözümü sürecine dünya çapında önemli katkılar sağlayacak fırsatı dönem başkanlığı döneminde bulmuştur. Güçlü ve kapsayıcı bir temsille uluslararası vergi sistemi yalnızca gelişmiş ülkeler için değil dünya ölçeğinde sorunlarından büyük ölçüde arınmış hale gelebilecektir.

#### KAYNAKÇA

- Leonard Wagenaar (Şubat 2015), “*The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries*”, Bulletin for International Taxation, IBFD, ss.84-92
- Peter Harris (September 2014), “Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries”, United Nations.

Erişim:[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923\\_Paper\\_-HybridMismatchArrangements.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/20140923_Paper_-HybridMismatchArrangements.pdf)

- Ramazan Biçer and Mehmet Erginay (Ocak/Şubat 2015), “Turkish Perspective on OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, International Transfer Pricing Journal, IBFD, ss. 52-61.

- Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Sydney (February 2014)

- Erişim:<https://g20.org/wp-content/uploads/2015/02/Communique-G20-Finance-Ministers-and-Central-Bank-Governors-Istanbul.pdf>

- Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues, OECD, March 2012.

Erişim:[http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf)

- Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 2013.

Erişim:<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

- [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm).

- [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm)

- <http://www.slideshare.net/OECDtax/the-beps-project-and-developing-countries-from-consultation-to-participation>