

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA* 

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, E-mail: acelikka@ogu.edu.tr

Zararlı Vergi Uygulamalarının Gelişimi

Özet

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün tercihli rejimleri gözden geçirme sonuçları neredeyse tüm fikri mülkiyet rejimlerinin kaldırıldığını ya da nexus yaklaşımına uygun hale getirildiğini göstermektedir. Böylece temel araştırma ve geliştirme faaliyetini üstlenmeden fikri mülkiyet varlıklarından elde edilen gelirin tercihli bir vergilendirme rejimine kaydırılması imkânı ortadan kalkmıştır. Bu değişiklik aynı zamanda vergilendirmeyi değer in doğduğu yer ile ilişkilendirmek bakımından da oldukça önemlidir. Bir başka ifade ile geleneksel uluslararası vergilemede önemli faaliyet gereksinimini ön plana çıkarmıştır. Bu çalışmanın amacı OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumunun tercihli vergi rejimlerine ilişkin en son gözden geçirme sonuçlarını (2018 ve 2021 İlerleme Raporları) değerlendirmektir. Çalışma fikri mülkiyet ve fikri mülkiyet dışı varlıklardan elde edilen gelirler ile sınırlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Rekabeti, Zararlı Vergi Uygulamaları, Tercihli Vergi Rejimleri, Patent Kutuları, Nexus Yaklaşımı, Uluslararası Vergileme Kuralları, Vergi Cennetleri.

JEL Sınıflama Kodları: H20, H21, H26

Development of Harmful Tax Practices

Abstract

The results of the Organization for Economic Cooperation and Development's review of preferential taxation regimes show that almost all intellectual property (IP) regimes have been abolished or brought into line with the nexus approach. Thus, the possibility of shifting the income from intellectual property assets to a preferential taxation regime without undertaking basic research and development activities has been eliminated. This change is also very important in terms of linking taxation with the "place of value creation". In other words, it has highlighted "important activity requirement" in international taxation. The aim of this study is to evaluate the most recent review results (2018 and 2021 Progress Reports) of the OECD Harmful Tax Practices Forum on preferential tax regimes. The study is limited to income from intellectual property and non-intellectual property.

Keywords: Tax Competition, Harmful Tax Practices, Preferential Tax Regimes, Patent Boxes, Nexus Approach, International Taxation Rules, Tax Havens.

JEL Codes: H20, H21, H26

Giriş

Ulusal ekonomilerin ve piyasaların artan entegrasyonu yüz yılı aşkın bir süre önce tasarlanan uluslararası vergileme kurallarını zorlamaya başlamıştır. Mevcut uluslararası vergileme kurallarındaki zayıflıklar¹; matrahı aşındırmak ve karı kaydırmak için fırsatlar doğurmaktadır. Bu da, sisteme olan güvenin yeniden tesisi ve karların “ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği” ve “değerin doğduğu” yerde vergilendirilmesi için köklü adımlar atılmasını gerektirmektedir. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü’nün (OECD) Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı geleneksel uluslararası vergileme kurallarının bu anlamdaki ilk önemli revizyonunu temsil etmektedir (Çelikkaya, 2021: 180; OECD, 2019: 3). BEPS Eylem Planının amacı karların, bunları sağlayan ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ve değer doğduğu yerde vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu sayede geleneksel uluslararası vergileme kurallarına dayanarak gerçekleştirilen kar kayırma stratejileri de etkisiz ya da anlamsız hale gelecektir. Bunun için çok taraflı bir anlaşma (MLI) hazırlanmış ve 1 Temmuz 2018 tarihinden itibaren fiilen yürürlüğe girmiştir. Ancak küreselleşme daha kapsamlı bir diyalogu gerekli kıldığı için sonradan bu Çerçeve OECD ve G20 ülkelerinin dışına doğru genişletilmiş ve BEPS kapsamındaki soruların çözümü için bir takım standartlar belirlenmiştir. Bunlar; i) sınır ötesi faaliyetleri etkileyen yurt içi kurallarda uyumun sağlanması, ii) mevcut uluslararası standartlarda iyileştirmeler yapılması ve iii) şeffaflık ve belirliliğin artırılması, şeklindedir (OECD, 2019: 3).

Bu çalışmanın amacı OECD’nin 1998 yılında yayınlanan “Zararlı Vergi Rekabeti, Gelişen Küresel bir Sorun” başlıklı Raporunun (1998 Raporu) temel

sonuçlarını esas alarak hazırlanan BEPS 5 No.lu “Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Mücadele Eylem Projesi” kapsamında tercihli vergi rejimlerinin gelişimini değerlendirmektir. Bunun için OECD bünyesinde oluşturulan Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu (FHTP) tarafından yapılan ülke bazında en son gözden geçirmelere ilişkin sonuçlar (2018 ve 2021 İlerleme Raporları) esas alınmıştır. Bu kapsamda yapılan değerlendirme “fikri mülkiyet” ve “fikri mülkiyet dışı” rejimler ile sınırlandırılmıştır.

Çalışma dört bölüm şeklinde planlanmıştır. İlk bölümde, OECD’nin 1998 Raporunda yer alan tercihli vergileme rejimlerini değerlendirme kriterlerine yer verilmektedir. İkinci ve üçüncü bölümlerde sırasıyla; FHTP tarafından 2018 ve 2021 yılında yapılan en son gözden geçirme sonuçları ve tercihli rejimleri değerlendirme kriterlerinde yapılan güncellemeler incelenmektedir. Bu noktada önemli faaliyet kriterinin yeniden ön plana çıktığı (kriter olarak derecesinin yükseltildiği) görülmektedir. Bu, OECD’nin geleneksel uygulamasında gerçekleştirilen köklü bir değişiklik olup, düşük vergi oranı temel kriterini karşılayan bir rejimin, rejimi sağlayan ülkede önemli bir faaliyetinin olmaması durumunda zararlı olarak kabul edileceği anlamına gelmektedir. Bu nedenle “önemli faaliyet”in nasıl tanımlandığı kritik derecede önemli bir hale gelmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde ise zararlı vergi uygulamaları ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

1. Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri

OECD’nin 1998 Raporu coğrafi olarak hareketli (mobil) faaliyetlerden elde edilen gelirin uluslararası vergilemesinde iki problemleri alanı ilk kez ortaya koymuştur. Bunlar; “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri”dir. OECD’nin 1998 Raporu, bu sorunların her ikisini de “zararlı vergi rekabeti” olarak değerlendirmekte ve reddetmektedir (Avi-Yonah ve Reuven S., 2009: 783; Ferhatoğlu, 2006: 90-92; Habimana, 2021:317).

¹ Uluslararası vergilemede “fiziki mevcudiyet” şartı geçerliliğini sürdürmektedir. Buna göre bir ülkede vergi ödenebilmesi için o ülkede mutlaka ticari faaliyetlerin yürütüldüğü “sabit bir iş yeri” olması gerekmektedir. Aksi takdirde o ülkenin ekonomik yaşamına iştirak edilmiş kabul edilmekte ve ilgili ülkede doğan karlar üzerinden her hangi bir vergilendirme yapılamamaktadır (Çelikkaya, 2021: 180).

Bu kapsamda FHTP, yirmi yılı aşkın bir süredir diğer ülkelerin vergi matrahını olumsuz yönde etkileyebilecek ve “dibe doğru bir yarış”a neden olabilecek tercihli zararlı vergi rejimlerini (özellikle de BEPS riski oluşturan gayri maddi varlıklar ve finansal hizmetlere ayrıcalık sağlayan rejimleri) gözden geçirmektedir. Dolayısıyla daha düşük risk arz eden yani coğrafi olarak hareketli olmayan faaliyetler (örneğin imalat sektörü gibi) OECD’nin 1998 Raporundan bu yana kapsam dışında tutulmaktadır (OECD, 2019: 13, Deloitte, 2014:1).

Buradaki temel amaç şeffaflığı artırmak ve düşük vergili yetki alanlarının ekonomik faaliyet olmaksızın gelir elde etmelerini önlemektir. Örneğin bir işletme, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini yüksek vergili bir yargı bölgesinde yürütürken, fikri mülkiyet varlıklarını (patentlerini) ve bunlara karşılık gelen geliri düşük vergili bir yargı alanına taşıyabilmektedir. Bu noktada FHTP bu tür düşük vergili yargı alanlarının ekonomik mevcudiyet (yani temel iş fonksiyonlarının üstlenilmesi) gereksinimini karşılayıp karşılamadığını gözden geçirmekte ve değerlendirmektedir (Asen, 2019:1).

Tablo 1’de OECD’nin 1998 Raporunda yer alan ve tercihli bir rejimin potansiyel olarak zararlı olup olmadığını değerlendirmek için kullanılan dört temel ve sekiz diğer faktör olmak üzere toplam on iki kriter yer almaktadır (OECD, 1998: 25-26).

Tablo 1: Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri

Temel Faktörler:
i) Rejimin, coğrafi olarak hareketli gelire sıfır ya da düşük efektif vergi oranları uygulaması,
ii) Rejimin, iç piyasadan ayrı tutulması/izole edilmesi,
iii) Rejimin, faaliyetlerinin şeffaflıktan yoksun olması,
iv) Rejimin, yürütüldüğü yargı alanının diğer ülkeler ile etkin bir bilgi alışverişine izin vermemesi.
Diğer Faktörler:
v) Vergi matrahının yapay bir tanımının bulunması,
vi) Uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması,
vii) Yabancı kaynaklı gelirin mukim ülke vergisinden muaf tutulması,
viii) Vergi oranı veya vergi matrahı üzerinde pazarlık yapılabilmesi,
ix) Gizlilik hükümlerinin mevcut olması,
x) Geniş bir vergi anlaşmaları ağına erişimin olması,
xi) Rejimin, bir vergi minimizasyonu aracı olarak tanıtılması/kullanılması,
xii) Rejimin, vergiye dayalı olan ve önemli bir faaliyet içermeyen işlem veya düzenlemeleri teşvik etmesi.

Tablo 1’de görüldüğü gibi tercihli bir rejimin zararlı olup olmadığının belirlenmesinde temel kriterlerden ilki mobil gelir üzerinden sıfır ya da düşük efektif vergi oranı uygulanmasıdır. Ancak OECD’nin Raporlarında da açıkça ifade edildiği gibi vergi oranı tek başına yeterli olmayıp bu kriterin karşılanması, FHTP tarafından yapılan gözlem sürecinin devam edeceği anlamına gelmektedir (OECD, 2015: 20; OECD, 2019: 14; Deloitte, 2014: 2; Woodward, 2004: 8). Tercihli bir rejimin iç piyasadan ayrı tutulması yani izole edilmesi de zararlı yayılma etkileri sağlama potansiyeline sahip olduğuna dair bir diğer güçlü karinedir. OECD’nin 1998 Raporuna göre bu ayrıcalık başlıca iki şekilde sunulabilmektedir. Buna göre; i) mukim vergi mükellefleri rejimin faydalarından açık/zımnî olarak dışlanmakta ya da ii) rejimden yararlanan işletmelerin iç piyasada faaliyet göstermeleri açık/zımnî olarak yasaklanmaktadır (OECD, 1998: 26). Bunlara ilaveten; tercihli bir rejimin tasarlanma ve uygulanma biçimindeki şeffaflık eksikliği ve bir yargı yetkisinin etkin bir bilgi alışverişinden yoksunluğu da yine temel kriterler arasında sayılmıştır (OECD, 2019: 14).

2. Tercihli Vergi Rejimlerinin Gelişimi

Bu başlık altında BEPS 2015 Eylem Raporunda listelenen ve listelenmeyen rejimler ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Böylece aynı zamanda tercihli vergi rejimlerinin gelişimini karşılaştırma imkânı doğmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi değerlendirmeler fikri mülkiyet rejimleri ve fikri mülkiyet dışındaki rejimler ile sınırlı olarak yapılmaktadır.

2.1. BEPS Eylem Raporunda Yer Alan Rejimler

FHTP, BEPS 2015 Eylem Raporunda listelenen (Bkz., OECD, 2015: 62-63) ve nexus yaklaşımıyla kısmen ya da tamamen tutarsız olan rejimlerin durumunu güncellemiştir. FHTP fikri mülkiyet rejimlerinde önemli faaliyet gereksinimi için üç farklı yaklaşımı (i. değer doğurma, ii.

transfer fiyatlandırması ve iii. Nexus yaklaşımı) değerlendirmiştir. Transfer fiyatlandırması yaklaşımını tercih eden az sayıda ülkeye (İngiltere, İspanya, Hollanda ve Lüksemburg) karşılık, çoğunluk ülke tercihleri doğrultusunda nexus yaklaşım kabul edilmiş ve G20 ülkeleri tarafından da onaylanmıştır (OECD, 2015: 24; Deloitte, 2014:2-3). Nexus yaklaşımı, 3 üncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere araştırma ve geliştirme harcamaları, fikri mülkiyet varlıkları ve gelir arasında bir “bağlantının” olmasını gerektirmektedir.

FHTP tarafından yapılan güncellemeler (2018 ve 2021 Raporları) neticesinde elde edilen sonuçlar neredeyse tüm fikri mülkiyet (patent kutusu) rejimlerinin kaldırıldığını veya nexus yaklaşımına uygun şekilde değiştirildiğini göstermektedir (OECD, 2022: 1).

Tablo 2 de ve Tablo 3 de sırasıyla ülke bazında fikri mülkiyet rejimlerinin ve fikri mülkiyet dışı rejimlerin gelişimi (güncel listesi) yer almaktadır. Fikri mülkiyet rejimleri listesinde Türkiye’nin “teknoloji geliştirme bölgeleri rejimi”, fikri mülkiyet dışı rejimler listesinde ise Türkiye’nin “deniz taşımacılığı/gemicilik rejimi” bulunmaktadır.

Tablo 2 de görüldüğü gibi Türkiye teknoloji geliştirme bölgeleri rejiminde nexus yaklaşımına uygun olarak değişikliğe gittiği için, FHTP Türkiye’nin fikri mülkiyet rejimi bağlamında her hangi bir zararlı vergi rekabeti uygulamasının kalmadığını gözlemlemiştir.

Tablo 3 de görülen deniz taşımacılığı rejimi ise BEPS 5 No.lu Eylem Raporunda (OECD, 2015: 39) ifade edilen temel endişeleri (ayrı muameleye tabi tutulma, şeffaflık ve önemli faaliyet) taşımadığı için, FHTP tarafından zararlı olmaktan çıkartılmıştır.

Ek Tablo 1’de FHTP tarafından kabul edilen ve tercihli vergi rejimleri için sonuçların anlamını (statü/durum) içeren ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

Tablo 2. Fikri Mülkiyet (IP) Rejimleri

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
1. Belçika	Girişimcilik gelirleri için indirim/kesinti	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
2.Çin (Halk Cumhuriyeti)	Yüksek ve yeni teknoloji işletmeleri için indirimli oran	Zararlı değil-1	Zararlı özellik yoktur.
3. Kolombiya	Yazılım rejimi	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
4. Fransa	Fikri mülkiyet gelirinde indirimli kurumlar vergisi oranı-2	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
5. Macaristan	Telif hakları ve sermaye kazançları rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
6. İsrail	Değiştirilmiş tercihli işletme rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
7. İtalya	Gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)-3	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
8. Lüksemburg	Bazı fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelir için kısmi muafiyet rejimi	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
9. Hollanda	Yenilik/inovasyon kutusu	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
10. Portekiz	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelir için kısmi muafiyet rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
11-12-13. İspanya	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler için kısmi muafiyet (Federal rejim)	Zararlı değil (değiştirildi)-4	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler için kısmi muafiyet (Bask bölgesi rejimi)	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler için kısmi muafiyet (Navarra rejimi)	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
14. İsviçre	Lisans kutusu rejimi (Nidwalden Kantonu)	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
15. Türkiye	Teknoloji geliştirme bölgeleri rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
16. Birleşik Krallık	Patent kutusu rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.

1. Rejim teknik olarak nexus yaklaşımına uymasa da, belirgin özellikleri ve sağladığı güvenceleri ile Çin Halk Cumhuriyetinin ek bilgi sağlama konusundaki istekliliği göz önüne alındığında, işlevsel olarak eşdeğer kabul edilmiştir ve bu nedenle zararlı olmadığı değerlendirilmiştir.

2. Eskiden bilinen adı “Fikri mülkiyet haklarının lisanslanmasından elde edilen uzun vadeli sermaye kazançları ve karlar için indirimli oran” uygulamasıdır.

3. İtalyan fikri mülkiyet rejimi, ilgili varlıklara ticari markalar dışında, pazarlamayla ilgili hiçbir varlığı dahil etmemiştir ve dahil etmemeye devam etmektedir.

4. İspanya’nın bazı gayri maddi varlıklar için kısmi muafiyet uygulaması, 1 Temmuz 2016-31 Aralık 2017 döneminde rejime giren yeni vergi mükellefleri için ve 1 Ocak 2017 - 31 Aralık 2017 döneminde ilişkili taraflardan elde edilen fikri mülkiyet varlıkları için nexus yaklaşımı ile uyumsuzdur.

Kaynak: (OECD, 2019: 19-20; OECD, 2022: 2-3).

Tablo 3. Fikri Mülkiyet Dışı Rejimler

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
1. Arjantin	Yazılım endüstrisi teşviki	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
2. Avustralya	Dış kaynaklı gelir	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
3. Brezilya	PADIS-Yarı iletken endüstrisi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
4. Kanada	Hayat sigortası rejimi	Gerçek değil, potansiyel zararlı	Rejim izoledir, ancak pratikte hiçbir zararlı ekonomik etkisi yoktur. Rejim yıllık izlemeye tabidir.
5. Çin (Halk Cumhuriyeti)	İleri teknoloji girişimleri için indirimli oran	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
6. Kolombiya	Yabancı portföy yatırımı	Zararlı değil-1	Zararlı özellikleri yoktur.
7. Yunanistan	Offshore mühendislik ve inşaat işleri	Zararlı değil (değiştirildi)	Rejimin izole edilmesi uygulaması kaldırıldı. Eski hüküm yoktur.
8. Hindistan	Offshore bankacılık ve uluslararası finansal hizmet merkezlerinin, bazı gelirleri için indirim	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
9. Hindistan	Özel ekonomik bölgelerde yeni kurulan şirketlere ilişkin ayrıcalıklı hükümler	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
10. Hindistan	Denizcilik şirketlerinin gelirlerine ilişkin ayrıcalıklı hükümler-tonaj vergi rejimi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
11. Hindistan	Hayat sigortası şirketlerinin kâr ve kazançlarının vergilendirilmesi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
12-13-14-15 Endonezya	Yatırım indirimi rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
	Halka açık/borsaya kote şirket rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
	Özel ekonomik bölge rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
	Vergi tatil rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
16-17. Japonya	Araştırma ve geliştirme teşviki	Zararlı değil-2	Zararlı özellikleri yoktur.
	Uluslararası rekabet edebilirliğin geliştirilmesi için özel bölgeler	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
18-19. Letonya	Gemicilik rejimi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
	Özel ekonomik bölgeler	Dezavantajlı alanlar rejimi	Düşük BEPS riskinin devamını sağlamak için izlemeye tabidir.
20-21. Lüksemburg	Risk sermayesi yatırım şirketi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
	Özel varlık yönetim şirketi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
22-23. Güney Afrika	Uluslararası taşımacılıkta kullanılan gemilere ilişkin kazanç istisnası	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
	Merkezi şirket	Gerçek değil, potansiyel zararlı	Rejim izoledir, ancak pratikte hiçbir zararlı ekonomik etkisi yoktur. Rejim yıllık izlemeye tabidir.
24-25-26-27- 28. İsviçre	Yardımcı şirket rejimi/Kanton	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Karma şirket rejimi/Kanton	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Holding şirket rejimi/Kanton	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Temsilci şirket rejimi/Federal	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Yeni kurulan/tasarlanan işletmeler/Federal	Dezavantajlı alanlar rejimi	Düşük BEPS riskinin devam etmesini sağlamak için izlemeye tabidir.
29. Türkiye	Gemicilik rejimi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.

1. FHTP bu sonuca, Kolombiya rejiminin FHTP'nin çalışması kapsamında olduğuna ilişkin herhangi bir sonucuna varmadan ulaşmıştır.

2. Bu rejim, BEPS Eylem Planının onaylanmasından önce düşünülmüştür.

Kaynak: (OECD, 2019: 19-20; OECD, 2022:3-4).

2.2. Kapsayıcı Çerçeve Sonrası Gözden Geçirilen Rejimler

Bu kapsamda BEPS Eylem raporunda listelenmeyen tercihli rejimlerin sonuçlarına ilişkin gözden geçirmeler yer almaktadır (OECD, 2022: 4-5).

Tablo 4’te, FHTP tarafından Ekim 2015’ten itibaren gözden geçirilen fikri mülkiyet rejimleri ile “ikili kategoride” değerlendirilen rejimler yer almaktadır. Bazı tercihli rejimler; hem fikri mülkiyete hem de diğer fikri mülkiyet dışındaki coğrafi olarak hareketli faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlamaktadır. Bu rejimler FHTP tarafından hem fikri mülkiyet hem de fikri mülkiyet dışı rejim olarak gözden geçirilmektedir. Bu nedenle ikili kategoride değerlendirilen rejimlerin önemli faaliyet gerekliliklerine uymaları gerekmektedir ve aynı zamanda bu rejimlere iki farklı sonuç uygulanabilmektedir.

Bu listede Türkiye’nin yeni “patent kutusu” rejimi de yer almaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnasını düzenleyen ve 1/1/2015 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5/B maddesine göre;

“Türkiye’de gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri, satışı, seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları ve üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50’si kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan yararlanan mükelleflerin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisnadan ayrıca yararlanmaları mümkün değildir”.

Bu yeni rejim (5/B rejimi) FHTP standartlarına uygun olarak tasarlandığı için güncellenen Listede zararlı olarak görülmemiştir.

Tablo 4. Fikri Mülkiyet Rejimleri

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
1. Andora	Bazı gayri maddi varlıklara yönelik ayrıcalıklı rejim-1	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020’de sona ermiştir.
2. Curaçao	İnovasyon kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
3. Yunanistan	Patent vergisi teşvikleri	Değiştirilme sürecinde	Potansiyel olarak zararlı özellikler ele alınacaktır.
4. Hindistan	Patent gelirleri üzerinden alınan vergi	Zararlı değil	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
5. İrlanda	Bilgi geliştirme kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
6. İsrail	Tercihli teknolojik girişim rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
7. Kore	Teknoloji transferi, edinimi vb. için ayrıcalıklı vergilendirme	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
8. Lihtenştayn	Fikri mülkiyet kutusu	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020’de sona ermiştir.
9. Litvanya	Fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
10. Lüksemburg	Fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
11. Malta	Patent kutusu	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020'de sona ermiştir.
12. Malta	Patent kutusu indirim kuralları	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
13. Mauritius	İnovasyon kutusu	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
14. Panama	Bilgi şehri teknoloji bölgesi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
15. Panama	Genel fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
16. Polonya	Fikri mülkiyet kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
17. San Marino	102/2004 sayılı kanunla sağlanan fikri mülkiyet rejimi	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
18. San Marino	Fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
19. Singapur	Fikri mülkiyet geliştirme teşviki	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
20. Slovak Cumhuriyeti	Patent Kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
21. İsviçre	Patent Kutusu/Kanton seviyesinde	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
22. Türkiye	5/B rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
23. Vietnam	Fikri mülkiyet faydaları (teknoloji transferi)	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
Fikri Mülkiyet Dışı Rejimler Olarak da İncelenen Fikri Mülkiyet Rejimleri-2			
24. Arnavutluk	Endüstri teşvikleri (yazılım üretim/ geliştirme)	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
25-26. Ermenistan	Serbest ekonomik bölgeler	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
	Bilgi teknolojisi projeleri	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
27-28. Aruba	Muaf şirket	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Serbest bölge	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
29-30. Barbados	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Sınırlı sorumlu Uluslararası kuruluşlar	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
31. Belize	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış-3	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
32. Botswana	Uluslararası finansal hizmet şirketleri	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
33. Brunei Sultanlığı	Yatırım teşvik rejimi-4	Gerçek değil, potansiyel zararlı	Önemli faaliyet ve şeffaflık eksikliği söz konusudur, ancak pratikte zararlı ekonomik etkileri yoktur. Rejim yıllık izlemeye tabidir.
34. Cook Adaları	Uluslararası şirketler	Kaldırılmış	FHTP zaman çizelgesine uyumlu eski hükümler.
35-36. Curaçao	Curaçao yatırım şirketi-5	Zararlı değil (değiştirildi)-6	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hüküm yoktur.
	İhracat faaliyeti	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
37. Dominika	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
38. Esvatini	Serbest ekonomik bölgeler	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
39-40. Honduras	Serbest bölgeler (ZOLI)	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
	İstihdam ve ekonomik gelişme bölgeleri (ZEDE)	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
41-42. Ürdün	Akabe özel ekonomik bölgesi	Değiştirilme sürecinde	Potansiyel olarak zararlı özellikler ele alınacaktır.
	Kalkınma bölgesi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hüküm sağlanamamıştır.
43. Kazakistan	Serbest ekonomik bölgeler	Değiştirilme sürecinde	Potansiyel olarak zararlı özellikler ele alınacaktır.
44. Kenya	Serbest ekonomik bölge	İşlevsel değil	Rejim işlememektedir.
45-46. Litvanya	Serbest ekonomik bölge vergilendirme rejimi	Dezavantajlı alanlar rejimi	Düşük BEPS riskinin devamı için izlemeye tabidir.
	Büyük ölçekli yatırım projeleri	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
47. Makao (Çin)	Makao offshore kurumu	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020'de sona ermiştir.
48-49-50-51. Malezya	Biyoteknoloji endüstrisi	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	MSC Malezya	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Öncelikli statü-Yüksek teknoloji	Kapsam dışıdır (değiştirilmiştir)	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır. Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Ana merkez	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
52-53-54-55. Mauritius	Vakıflar	Kaldırılmış	FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
	Global işletme lisansı 1	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Global işletme lisansı 2	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Tröstler	Kaldırılmış	FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
56. Moğolistan	Serbest ticaret bölgeleri	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
57. Paraguay	Yurt dışı sermaye yatırımları	İşlevsel değil	Rejim işlevsizdir
58-59. Katar	Serbest bölge alanları	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
	Bilim serbest bölgeleri ve teknoloji parkları	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
60-61-62. Saint Kitts ve Nevis	Şirketleri Yasası	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Nevis ticaret ortaklıkları	Kaldırılmış-7	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Nevis LLC	Kaldırılmış-8	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
63-64-65. Aziz Lucia	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası ortaklıklar	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası turler	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
66-67. Saint Vincent ve Grenadinler	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası trustler	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
68-69. San Marino	166/2013 Sayılı kanunun 73 üncü maddesi ile getirilen yeni şirketler rejimi.	Zararlı değil (kaldırılmış)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	71/2013 sayılı kanun ve 116/2013 kararname ile getirilen yüksek teknoloji start-up şirketleri rejimi.	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
70-71-72. Seyşeller	Şirketlere özel lisans	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	Uluslararası ticaret bölgeleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
73-74. Singapur	Gelişme ve genişleme teşvik-hizmetleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Öncü hizmet şirketi	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
75-76-77-78. Tayland	Uluslararası ticaret merkezi	Zararlı değil	FHTP standartları ile uyumlu, yeni rejim.
	Uluslararası genel merkez ve hazine merkezi	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	Bölgesel işlem genel merkezleri 1	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	Bölgesel işlem genel merkezleri 1	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
79. Amerika Birleşik Devletleri	Yurt dışından elde edilen gayri maddi varlıklar (FDII)	Kaldırılma sürecinde	Amerika Birleşik Devletleri bu rejimi kaldırmayı taahhüt etmiştir.
80-81-82. Uruguay	16.906 sayılı kanun kapsamında biyoteknoloji için sağlanan faydalar	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	52 No.lu Kanuna göre biyo teknoloji ve yazılım için sağlanan faydalar	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Serbest bölgeler	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hüküm sağlanamamıştır.
83. Vietnam	İhracat işleme bölgesi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.

1. Öneki adı "gayri maddi varlıkların uluslararası işletilmesi ile ilgili şirketlerdir".
2. Bazı rejimler, fikri mülkiyete ve diğer bazı mobil faaliyetlere birlikte ayrıcalık tanıdığı için "iki kategorili rejim" olarak gözden geçirilmektedir ve bu nedenle hem önemli faaliyet gerekliliklerine uymaları gerekmektedir hem de bu rejimlere iki ayrı sonuç uygulanabilmektedir.
3. Bu rejim 1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmıştır. 2019 yılı için uluslararası ticaret şirketleri önemli faaliyet gerekliliklerine tabi tutulmayacaktır. İlaveten rejime yeni girenler ve eski mükelleflerin varlık ve faaliyetleri 16 Ekim 2017-31 Aralık 2019 tarihleri arasında yürürlükte olan eski hükümlerin faydasından haksız yere faydalanabilecektir. Bu sorun artık geçmişte kalmıştır.
4. Önceki adı "öncü hizmet şirkettir".
5. Önceki adı "vergiden muaf tüzel kişiliktir".
6. Eylül 2019-Temmuz 2020 döneminde, önemli faaliyetler ile ilgili bir kanun yürürlükte iken, Curaçao FHTP'nin gerekliliklerini karşılamış gözükmediği için bunu geri çekmiştir.
7. İlişkili taraflardan alınan fikri mülkiyet varlıklarını eskiye dayanan rejimi kapatan yeni mevzuatın nihai olarak kabul edilmesine tabidir.
8. Bu rejim için tercihli vergi uygulamaları kaldırılmıştır; ancak Nevis ticaret şirketleri halen Saint Kitts ve Nevis'de vergi tercihi olmadıkça kayıtlı olabilmektedir.
9. Bu rejim için tercihli vergi uygulamaları kaldırılmıştır; ancak Nevis sınırlı sorumlu ticaret şirketleri halen Saint Kitts ve Nevis'de vergi tercihi olmadıkça kayıtlı olabilmektedir.

Kaynak: (OECD, 2019: 23-24; OECD, 2022: 4-8).

3. Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterlerinin Güncellenmesi

OECD'nin 1998 Raporu bir yetki alanının "vergi cenneti" olup olmadığını 4 kritere dayanmıştır. Bunlar; i) sıfır ya da nominal vergi uygulanması, ii) etkin bilgi alışverişinin eksikliği, iii) şeffaflık yoksunluğu ve iv) önemli faaliyetin olmamasıdır (OECD, 2018: 23).

Bunlardan "önemli faaliyet şartının aranmaması" bir yargı yerinin tamamen vergiye dayalı yatırımları çekme teşebbüsü olduğunu göstermektedir (OECD, 2018: 23). Buna rağmen hiçbir zaman tek başına belirleyici bir kriter olmamıştır ve ayrıca "önemli faaliyet"ın tanımlanmasındaki güçlükler dolayısıyla 2001 yılında derecesi düşürülmüştür. Ancak BEPS 5 No.lu Eylem Projesi ile birlikte temel kriterlerden biri haline gelmiştir. 5 Ekim 2015 te yayınlanan Nihai Rapor iki temel alanı kapsamaktadır. Bunlar; i) önemli faaliyetin tanımı ve ii) şeffaflığın iyileştirilmesidir (OECD, 2015: 9).

Bu küresel bir standart olarak bütün Kapsayıcı Çerçeve üyeleri (Ocak 2022 itibarıyla 141 ülke) için geçerlidir. Aynı zamanda sıfır ya da nominal vergi uygulayan yargı alanları için de yeniden uygulanmaya başlanacaktır (Habimana, 2021: 330; Deloitte, 2014:1; Hebous, 2021: 96; EY, 2015: 1-4; Osborn and Lebovitz, 2021:1-2; OECD, 2019: 42-43).

Buna göre fikri mülkiyet dışındaki gelirler için; i) her sektörde temel gelir getirici faaliyetlerin tanımlanması ve bir işletme tarafından üstlenilmesi; ii) işletmenin bu tür faaliyetleri yürütmek için gerekli niteliklere sahip ve yeterli miktarda işletme harcaması yapan yeterli sayıda tam zamanlı çalışanına sahip olması ve iii) bu temel gelir getirici

faaliyetler işletme tarafından üstlenilmiyorsa veya yetki alanı içinde gerçekleşmiyorsa, uyumu sağlamak için şeffaf bir mekanizmaya sahip olması, şartları aranmaktadır (EY, 2018: 3).

Fikri mülkiyet gelirlerinde ise daha önce de ifade edildiği gibi nexus yaklaşımı uygulanmaktadır. Buna göre; Ar-Ge harcamaları, fikri mülkiyet varlıkları ve fikri mülkiyet geliri arasında bir bağlantının (nexus) olması gerekmektedir (OECD, 2015: 24; Deloitte, 2014:1; Hebous, 2021: 97). Bir başka ifade sadece fikri mülkiyet hakkını geliştirmek için yapılan harcamalar ile sınırlı olmak üzere vergi avantajı sağlanabilecektir (Jonesday, 2015: 1). Fikri mülkiyet rejimlerin kapsamı esas olarak geniş anlamda patent ve telif hakkıyla korunan yazılımlar ile sınırlandırılmıştır (EY, 2015: 1). Böylece patent kutularının nexus yaklaşımına uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Temel ekonomik faaliyet olmaksızın mobil geliri çekmeye yönelik tercihli rejimler ise zararlı olarak kabul edilecektir (Alen, 2019: 2).

Tablo 5 de sıfır ya da nominal vergi uygulayan yetki alanları için FHTP'nin 16 Kasım 2020 itibarıyla "önemli faaliyet faktörü" gözden geçirme sonuçları yer almaktadır. Tabloda yer alan ülkelerden Birleşik Arap Emirlikleri dışındakiler "ekonomik mevcudiyet" şartını karşıladığı için artık zararlı kabul edilmemektedir. Birleşik Arap Emirlikleri ise standarda uyum sağlamak için ilave mevzuat değişikliğini gerçekleştirmiştir (Asen, 2019: 2).

Tablo 5: Önemli Faaliyet Faktörü Sonuçları

Ülke	Statü	Yorum
1. Anguilla	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
2. Bahamalar	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
3. Bahreyn	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
4. Barbados	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
5. Bermuda	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
6. İngiliz Virgin Adaları	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
7. Cayman Adaları	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
8. Guernsey	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
9. Man Adası	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
10. Jersey	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
11. Turks ve Caicos Adaları	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
12. Birleşik Arap Emirlikleri	Zararlı değil (değiştirildi)	Ekonomik mevcudiyet şartları 30 Nisan 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiş ve ardından 10 Ağustos 2020'de değiştirilmiştir. Değiştirilmiş şekliyle yerel yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.

Kaynak: (OECD, 2022: 16-17).

FTHP, geniş bir vergi anlaşması ağına erişimi, değerlendirme kriterleri arasından çıkarmıştır. Başlangıçta vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla getirilen bu kriterin pratikte etkili olmadığı gözlenmiştir. Ayrıca BEPS 6 No.lu Eylem Planı ülkelerin uygulayacağı minimum standartları belirlediği için de bu kritere olan ihtiyaç ortadan kalkmıştır. FTHP ayrıca rejimin vergiyi minimize etme aracı olarak tanıtılmasını da faktörler arasından çıkartmış ve sadece sorgulama için kullanılabilmesine karar vermiştir.

FTHP, şeffaflık ve rejimin yerel ekonomiden ayrı tutulması kriterleri ile ilgili de güncelleme yapmıştır (OECD, 2019: 53-56). Buna göre; emsal inceleme sonuçları şeffaflık kriterinin altında yatan endişelerle ilgili olduğu ölçüde dikkate alınacak ancak belirleyici olmayacaktır. Bir rejimin yerel ekonomiden ayrı tutulması kriterinin mevcut tanımının daha fazla genişletilmesine gerek görülmemiştir. FTHP ayrıca sadece yabancı para biriminde gerçekleştirilen işlemlere sağlanan faydaları izleme kararı almıştır.

Tablo 6'da yapılan önemli değişiklik ve güncellemeler ile birlikte tercihli vergi rejimlerini değerlendirme kriterlerinin son hali yer almaktadır (OECD, 2019: 40-41):

Tablo 6: Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri (Güncel)

Temel faktörler:
i) Rejimin, coğrafi olarak hareketli gelire düşük ya da sıfır efektif vergi oranları uygulaması,
ii) Rejimin, iç piyasadan ayrı tutulması/izole edilmesi,
iii) Rejimin, şeffaflıktan yoksun olması,
iv) Rejime ilişkin etkin bilgi alışverişi olmaması,
v) Rejimin, önemli faaliyet gerektirmemesi,
Diğer faktörler:
i) Vergi matrahının yapay bir tanımının bulunması,
ii) Uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması,
iii) Yabancı kaynaklı gelirin mukim ülke vergisinden istisna edilmesi,
iv) Vergi oranı veya vergi matrahı üzerinde pazarlık yapılabilmesi.
v) Gizlilik hükümlerinin mevcut olması.

4. Sonuç ve Değerlendirme

OECD'nin 1998 raporunda açıkça ifade edildiği üzere zararlı vergi uygulamaları; mobil faaliyetlerin yerini etkilemekte, diğer ülkelerin vergi matrahlarını aşındırmakta, ticaret ve yatırımı bozmakta, vergi sistemlerinin tarafsızlığını ve geniş sosyal kabulünü baltalamaktadır (OECD, 1998: 16). Bu nedenle OECD'nin zararlı tercihli vergi rejimleri ile mücadelesi sürmektedir. Bu kapsamda FHTP

toplam 317 vergi rejimini gözden geçirmiştir ve “önemli faaliyet gereksinimi” kriterinin derecesi yükselmiştir. Bu, OECD'nin bugüne kadarki uygulamasına göre önemli bir değişiklik olup, düşük vergi oranı temel kriterini karşılayan bir rejimin, rejimi sağlayan ülkede önemli bir faaliyeti olmaması durumunda zararlı olarak kabul edileceği anlamına gelmektedir. Bu nedenle “önemli faaliyet”in nasıl tanımlandığı kritik derecede önemli hale gelmiştir. Bir başka ifade ile özellikle de dijital çok uluslu işletme faaliyetlerinin yaygınlaşması ile birlikte, vergi gelirlerinin adil paylaşımı için önemli faaliyet tanımının yeniden yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu aynı zamanda yaklaşık yüz yılı aşkın bir süredir uygulanan ve genel kabul görmüş olan geleneksel uluslararası vergileme kurallarının da değişmek zorunda olduğunu göstermektedir.

Bu kapsamda vergi rekabetini sınırlamak için Türkiye dahil bazı ülkeler çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde çeşitli türde hizmet vergileri (dijital hizmet vergisi, dijital reklam vergisi gibi) uygulamaya başlamıştır. Ayrıca AB Komisyonu AB üyesi ülkeler için tek tip bir dijital hizmet vergisi taslağı hazırlamıştır. Ancak bu öneri AB genelinde ortak kabul görmemiştir. Nihayetinde bu küresel soruna daha kalıcı bir çözüm bulabilmek için OECD tarafından hazırlanan ortak bir uluslararası vergileme modeli üzerinde (kaynak ülkede vergilendirme ve küresel asgari kurumlar vergisi) 2021 yılında anlaşmaya varılmıştır. Bu anlaşma modeli bütün katılımcı ülkelerin (Türkiye dahil küresel Gayrisafi Yurt İçi Hasılanın %90'ını temsil eden 136 ülke) onaylaması ile birlikte 2023 yılı sonuna kadar fiilen yürürlüğe girmiş olacaktır (Çelikkaya, 2022: 13). Böylece vergi hasılatının adil paylaşımı ve zararlı vergi rekabeti ile mücadele adına atılmış son derece önemli bir adımdır. Bundan sonra yapılması gereken anlaşmanın bütün ilgili ülke meclisleri tarafından hemen onaylanmasıdır.

Diğer yandan tercihli vergi rejimleri uygulanmaya devam etmektedir. 2000’li yılların başlarında iki ya da üç olan fikri mülkiyet rejimi sayısı 2020 yılında 80’in üzerine çıkmıştır. Fikri mülkiyet dışı rejimler de halen yürürlüktedir. Bu gerçekte vergi rekabetinin yoğunluğunun azalmadığını göstermektedir. Dolayısıyla kar aktarımıyla mücadele tek başına vergi rekabetini azaltmak için yeterli olmamaktadır. Vergi oranlarındaki uluslararası farklılıklar sürdükçe, yatırım tercihleri bundan etkilenecek ve kâr aktarımı mümkün olacaktır. Ayrıca vergi oranlarını düşürmenin yatırımları ve karları çekmek şeklinde avantajları olduğu sürece vergi rekabeti de devam edecektir (Hebous, 2021: 105).

Ek Tablo 1: Tercihli Vergi Rejimleri İçin Sonuçların Anlamı

Sonuç	Anlamı
Zararlı	Rejim zararlı özelliklere ve ekonomik etkilere sahiptir. Yarı yerinin, rejimin zararlı etkilerini ortadan kaldıracak tedbirler alması beklenir.
Potansiyel olarak zararlı ancak gerçekte zararlı değil	Rejim kapsam dahilindedir, sıfır ya da düşük efektif vergi oranı kriterini taşımaktadır ve bu kriterlerden bir veya daha fazlasını içermektedir, ancak ekonomik etkileri değerlendirildiğinde, rejimin pratikte zararlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Rejim, FHTP tarafından yıllık bir izleme sürecine tabi tutulmaktadır ve değişiklikler olduğunda FHTP sonucu yeniden gözden geçirmektedir.
Potansiyel olarak zararlı	Rejim kapsam dahilindedir, sıfır ya da düşük efektif vergi oranı kriterini ve bu kriterlerden bir kaçının özelliklerini karşılamaktadır. Ancak bu rejimin gerçekte “zararlı” olup olmadığına ilişkin bir karar vermek için ekonomik etkilerine ilişkin bir değerlendirme henüz yapılmamıştır.
Zararlı değil	Rejim kapsam dahilindedir ancak herhangi bir kriteri yansıtan herhangi bir özelliğe sahip değildir.
Zararlı değil (değiştirildi)	Rejim, zararlı özelliklerin kaldırılmasını sağlayacak değişikliklerin dikkate alınması nedeniyle, zararlı değildir.
Kapsam dışında	Rejim, coğrafi olarak hareketli faaliyetlere vergi avantajları sağlamamaktadır.
Kapsam dışı (değiştirildi)	Rejim, artık coğrafi olarak hareketli faaliyetlere vergi avantajları sağlayan değişiklikleri dikkate aldığı için, kapsam dışıdır.
Değiştirilme/ortadan kaldırılma sürecinde	Yargı yeri, rejimin endişe verici özellikleri ile ilgili FHTP tarafından yapılan tartışmaların ışığında, bu rejimin kaldırılması ya da değiştirilmesi ile ilgili taahhüdünü FHTP’ye iletmiştir, 2017 ve sonrasında gözden geçirilen rejimler için bu taahhüt, belirlenen zaman çizelgesine uygun olarak yapılacak değişikliklere ilişkin taahhüdü içermektedir.
Kaldırılmış	Rejimin tamamen kaldırılması için kesin bir tarih ilan edilmiştir ve rejim şeffaftır ve etkin bilgi alışverişine sahiptir. Rejime yeni girişlere izin verilmemektedir. Mevcut yararlanıcılar için eski hükümler, genel çerçeve ve zaman çizelgeleri ile uyumludur.
Dezavantajlı alanlar rejimi	Rejim, 2015 BEPS Eylem 5 Raporunun 150. Paragrafında belirtilen fikri mülkiyet gelirlerine arzi faydalar sağlamaktadır.
İşlevsel değil	Yargı yeri rejimi işler hale getirmemiştir ve hiçbir mükellef bundan yararlanmamaktadır. Eğer rejimin gelecekte işler hale gelirse, yargı yeri FHTP’yi bilgilendirmeyi taahhüt etmiştir ve söz konusu rejim gözden geçirilecektir.
İnceleme altında	FHTP, rejimin özelliklerini ve kriterleri karşılayıp karşılamadığını değerlendirmeyi sürdürmektedir.

Kaynak: (OECD, 2019: 17).

Kaynakça

- Asen E. (2019), "OECD Tackling Harmful Tax Practices", <https://taxfoundation.org/oced-harmful-tax-practices-base-erosion-profit-shifting/>, (Erişim Tarihi: 11.03.2022).
- Avi-Yonah, Reuven S. (2009), "The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective", *Brook. J. Int'l L.*, 34 (3), 783-95.
- Çelikkaya, A. (2022), "Teknolojik Gelişmenin Vergi İdareleri ve Mükelleflere Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, 41 (448), 6-17.
- Çelikkaya, A. (2021), "Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi", *International Journal of Public Finance*, 6 (2), 176-192.
- Deloitte, (2014), "BEPS Action 5: Harmful tax practices", <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-uk-beps-action-5.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- EY, (2022), "OECD releases 2021 update on peer review of preferential tax regimes", https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oced-releases-2021-update-on-peer-review-of-preferential-tax-regimes1 (Erişim Tarihi: 11.03.2022).
- EY, (2018), "OECD releases updated results on scrutiny of preferential tax regimes and substantial activity requirements for no or only nominal tax jurisdictions", <https://globaltaxnews.ey.com/news/2018-6349-oced-releases-updated-results-on-scrutiny-of-preferential-tax-regimes-and-substantial-activity-requirements-for-no-or-only-nominal-tax-jurisdictions>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- EY, (2015), "OECD releases final report on countering harmful tax practices under Action 5", <https://globaltaxnews.ey.com/news/2015-1932-oced-releases-final-report-on-countering-harmful-tax-practices-under-action-5>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- Ferhatoğlu E. (2006), "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (1), 79-96.
- Habimana P. (2021), "The Polarities of Tax Competition, *The Journal of Sustainable Development*", *Law and Policy*, 12 (2), 314-331.
- Hebous S. (2021), "Has Tax Competition Become Less Harmful?", Chapter 6 (Ruud A. de Mooij, Mr. Alexander D Klemm, and Ms. Victoria J Perry, *Corporate Income Taxes under Pressure, Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*, International Monetary Fund, 87-105.
- Jonesday (2015), "Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5, *Global Tax Update*", <https://www.jonesday.com/en/insights/2015/09/countering-harmful-tax-practices-beps-action-5-iglobal-tax-update1>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- OECD (2022), "Harmful Tax Practices – Peer Review Results Inclusive Framework on BEPS: Action 5 Update (as of January 2022)", <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.03.2022).
- OECD (2019), "Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*", OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>, (Erişim Tarihi: 21.02.2022).
- OECD (2015), "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, *Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*", OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>, (Erişim Tarihi: 17.03.2022).
- OECD (1998), "Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue", OECD, 1998.
- Osborn J. M., Michael L. (2021), "Whither FDII-OECD Discusses FDII in Harmful Tax Practices Update", <https://www.bestmethodsblog.com/2021/08/whither-fdii-oced-discusses-fdii-in-harmful-tax-practices-update/>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 Sayılı Kanun). m. 5/B.
- Woodward, R. (2004), "The OECD's Harmful Tax Competition Initiative and Offshore Financial Centres in the Caribbean Basin", *The Fiscal Experience in the Caribbean - Emerging Issues and Problems*, (Editors: R.Ramsaran), University of the West Indies, 1-25.