

# Vergi Planlamasının Karanlık Yüzü: Agresif Vergi Planlaması

Birol UBAY<sup>1</sup>

## Öz



### Makale Türü

Araştırma Makalesi

### Başvuru Tarihi

19.04.2024

### Kabul Tarihi

26.08.2024

### DOI

10.53306/klujeas.1470662

### JEL Code

H20, H21, H25, H26

Vergi gelirlerinde yaşanan kayıpların önemli bir kısmı vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemleri ile bağlantılıdır. Yasal vergiden kaçınma eylemlerini içeren vergi planlaması vergi harcaması olarak nitelendirilirken, yasal boşlukları kötüye kullanan ve etik olmayan vergi planlaması eylemleri ise agresif vergi planlaması olarak kabul görmektedir. Agresif vergi planlaması, genel olarak, çok uluslu şirketlerin kendi vergi yüklerini azaltmak için farklı vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları kullanmalarıdır. Ancak dijitalleşmenin körüklediği küreselleşme, bu olguyu dijitalleşen tüm şirketlerin kullanımına açmıştır. Agresif vergi planlaması ile mücadelede OECD, Avrupa Birliği ve bireysel olarak ülkeler düzeyinde alınan tedbirler bu kapsamdaki vergi kaybının azaltılmasına yöneliktir. Ancak, ülke vergi sistemlerinde devam eden farklılıklar çalışmaları zora sokmaktadır. Agresif vergi planlaması yoluyla vergiden kaçınmanın önlenmesinde en önemli adım uluslararası iş birliği ve uzlaşının sağlanmasıdır. Bu bakımdan Çalışma bu alanda gerçekleşen uluslararası iş birliği çalışmalarını değerlendirmiştir.

Anahtar sözcükler: vergi planlaması, agresif vergi planlaması, vergiden kaçınma, dijital ekonomi, BEPS, Avrupa Birliği.

<sup>1</sup> Dr. Öğr. Üyesi, İnönü Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, birol.ubay@inonu.edu.tr; ORCID: 0000-0001-8855-3897

# The Dark Side of Tax Planning: Aggressive Tax Planning

Birol UBAY<sup>2</sup>

## Abstract

A significant portion of tax revenue losses is related to tax avoidance and tax evasion. Tax planning, which includes legal tax avoidance actions, is considered as tax expenditure, while unethical tax planning actions that misuse legal loopholes are considered aggressive tax planning. Aggressive tax planning is, in general, using of conflicts between different tax systems to by multinational companies to reduce their tax burden. However, globalization fueled by digitalization has made this phenomenon available to all digitalized companies. In the fight against aggressive tax planning, the measures taken at the OECD, European Union and individual country level are aimed at reducing the tax losses in this context. However, the continuing differences in the tax systems of the countries make the initiatives difficult. Therefore, the most important step in avoiding tax avoidance through aggressive tax planning is international cooperation and consensus. In this respect, the Study evaluated international cooperation efforts in this field.

Key words: tax planning, aggressive tax planning, tax avoidance, digital economy, BEPS, European Union.



### Article Type

Research Article

### Application Date

19.04.2024

### Acceptance Date

26.08.2024

### DOI

10.53306/klujfeas.1470662

### JEL Code

H20, H21, H25, H26I

<sup>2</sup> Assistant Professor, Faculty Of Economics And Administrative Sciences Department Of Public Finance, İnönü University, Malatya, Türkiye, birol.ubay@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8855-3897

## Giriş

Bir işletmenin nihai hedefi kâr maksimizasyonunu sağlamaktır. Kısa ya da uzun dönemde kârını arttıramayan işletmelerin piyasadan çekilme süresi, piyasa dinamiklerinin etkisiyle belirlenecektir. Bu nedenle, büyümek ya da mevcut durumunu korumak isteyen işletmeler yatırım kararlarını verirken doğru analizler yapmalıdır. Bu noktada, vergilendirme ulusal ve uluslararası işletmeler için yatırım kararlarını doğrudan etkileyen önemli bir faktördür.

Özellikle, küresel çapta faaliyet gösteren ve farklı ulusal vergi sistemleri ile karşılaşan çok-uluslu şirketler bakımından, bu vergi sistemlerinin birbiriyle olan uyumsuzluklarını ne şekilde kendi çıkarları doğrultusunda kullanacaklarını hesaplamak önemlidir. Buna göre; şirketlerin yatırımlarını en doğru ve efektif bir biçimde vergi yükünü azaltacak şekilde ayarlaması olarak da adlandırılan vergi planlaması, çok uluslu şirketlerce önemli bir faaliyet unsuru olarak görülmektedir.

Vergi planlaması, vergiden kaçınma eylemlerinin yasal bir zeminde gerçekleştirilmesine olanak tanımaktadır. Ancak bu durum, yasal kabul edilen her vergiden kaçınma eyleminin etik olduğu anlamına gelmemektedir. Vergi planlaması eğer düz bir çizgi olarak kabul edilirse, çizginin en yasal eylemleri barındıran başlangıç kısmından uzaklaşıldıkça vergi planlaması görünürde yasal ancak etik olmayan, hatta vergi kaçakçılığına daha yakın olan, vergiden kaçınma eylemlerine doğru evrilecektir. Böyle bir durumda; gerçekleşen vergiden kaçınma eylemi agresif vergi planlaması (AVP) olarak kabul edilmekte olup, vergi matrahını azaltıcı bir araç olarak değerlendirilmektedir.

AVP; Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development/OECD) ve Avrupa Birliği (AB) gibi uluslararası kuruluşlarca ortaklaşa mücadele edilmesi gereken uluslararası bir vergilendirme sorunu olarak görülmektedir. Bu uluslararası kuruluşlar kendi eylem planlarında yer alan AVP ile mücadele stratejilerini, üye ülkelerin uygulamaları konusunda bağlayıcı veya tavsiye niteliğinde kararlar almaktadır.

Bu bakımdan bu çalışma kavramsal bir çalışma olup, amacı; araştırılan konu hakkında daha önce yayınlanmış akademik verilerin sentezine ve analizine olanak tanıyacak şekilde kapsamlı bir literatür taraması gerçekleştirmektir. Çalışma, vergi planlaması ve agresif vergi planlamasına ilişkin çeşitli bilimsel makale ve raporların analizinden oluşmaktadır.

Bu çalışmada birçok etki faktörü ile indekslenen dergileri içeren veri tabanları ve diğer akredite veri tabanları kullanılmıştır. Ayrıca, "vergi planlaması" ve "agresif vergi planlaması" ve "vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı" gibi kavramları vurgulayan anahtar kelimeler, mevcut tüm İngilizce ve Türkçe kaynakların kapsamlı bir analizini gerçekleştirmek için kullanılmıştır.

Yapılan literatür taraması neticesinde atfı yapılan kaynaklar bakımından özellikle aşağıdaki kriterlere dikkat edilmiştir:

- Uluslararası alan indekslerinde yer verilen dergiler, kitaplar ve diğer yayınlar olması,
- Son 10 yıl içinde yayımlanmış ve güncelliğini koruyor olması,

- Vergi planlaması, agresif vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, matrah aşındırması ve kar aktarımı (base erosion and profit shifting (BEPS)) gibi konuları önceleyen çalışma ve raporlar olması,
- Yayın dilinin İngilizce ve Türkçe olması.

Tüm incelenen literatür ışığında; çalışmada vergi planlaması ile AVP teknikleri arasındaki farklar ortaya konularak, AVP ile mücadelede uluslararası ve ulusal yaklaşımların incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada öncelikle, vergi planlamasının önemi ve yasal sınırları tespit edilmiştir. Daha sonra, AVP ve vergi kaçırma arasındaki ayırım ortaya konulmuş ve AVP'nin kullandığı araçlar incelenmiştir. Akabinde, dijital ekonominin AVP tekniklerinin gelişimi üzerine etkileri yanında OECD, AB ve Türkiye'deki AVP önlemeye yönelik önlemler değerlendirilmiştir.

## 1. Vergi Planlaması

Vergi planlaması hem kişiler hem de şirketler için mali planlamanın ayrılmaz bir parçasıdır. Piyasalar, kişilerin ve şirketlerin kendi vergi yüklerini azaltmada kullanacakları dağınık ve sayısız bilgiyi içinde barındırır (Kaushik, 2013, s. 1). Bu bilgilerin anlaşılması zordur ve vergi mükelleflerinin bunları uygulayabilmesi için bu bulmacayı çözecek bir uzmana gereksinim vardır.

Vergi planlaması, ülkedeki geçerli vergi kanunlarının getirdiği zorunluluklara ve gerekliliklere uygun olarak, diğer bir ifadeyle, kanunun lafzına aykırı olmayan teknik ve yöntemler kullanılarak vergi yükünün azaltılmasıdır. Vergi planlaması doğrudan ülke hazinesini zarara uğratacak şekilde yapılmamalıdır. Şöyle ki görünüşte vergi kanunlarına uygun olarak yapılan işlemler yasal olmakla birlikte bu işlemlerin asıl amacı vergiyi haksız yere düşük göstermek olabilmektedir. Vergi planlamasının asıl ve görünüşteki amaçları arasında fark olan bu durumlarda kullanılan araç ve yöntemler yasal vergi planlamasının bir parçası olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Vergi planlamasına ilişkin tüm işlemler, ilgili ülkede geçerli vergi kanunlarının ruhuna uygun olarak ve kanunlarda belirlenen şekil ve şartlar dahilinde yapılmalıdır (Gautami, 2013, s. 83-91).

Doğru bir vergi planlaması ile kişi veya şirketin vergi yükü tamamen ya da kanunun olanak tanıdığı maksimum tutar kadar azaltılabilir. Bu durum, vergi kaçakçılığı olarak kabul edilmez. Çünkü mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergi mükellefinin katlandığı vergi yükünü azami ölçüde azaltmasına olanak sağlayan bir eylem ihtiyatlı ve ileri görüşlü bir planlama eylemidir. Bu şekilde yasal vergi planlaması sadece vergi kanunları çerçevesinde bir vergi indirimine olanak tanımakla kalmaz ayrıca, vergi yükümlülüklerinin yasalara uygun şekilde yerine getirilmesini sağlayarak vergi cezalarına maruz kalınmasını da önler (Gautami, 2013, s. 83-91).

Vergi planlaması sayesinde vergi kanunları kapsamında vergi mükelleflerine tanınan iskonto, indirim, imtiyaz, muafiyet, istisna, iade ve benzeri imkânlarından faydalanarak vergi yükümlülüğü azaltılma yoluna gidilir (Business Jargons, 2020). Vergi planlaması, vergi kanunlarının veya yerel mevzuatın sağladığı yasal araçları belli hedeflere ulaşmak için kullanmaktadır. Bu hedeflerin ilki, mevcut vergi kanunları çerçevesinde kendi faaliyetlerini en

uygun şekilde düzenleyerek vergi yükümlülüğünün azaltılması ve vergi tasarrufu sağlanmasıdır. İkincisi ise vergi idaresi ve vergi mükellefi arasında meydana gelen vergi uyumsuzlukları neticesinde karşılaşılan vergi davalarını asgari düzeye indirmektir. Vergi idaresinin tahakkuk/tahsil oranlarını arttırma, vergi mükelleflerinin vergi yüklerini asgari düzeye indirme çabaları, her iki tarafın arasında uyumsuzluklara ve bu uyumsuzlukların çözümünde nihai merci olarak vergi mahkemelerine gidilmesine neden olacaktır. Dava açma ve dava süreçleri her iki taraf için de maliyetlidir ve bu maliyetlerin en aza indirilmesi, mükellefler açısından, etkili bir vergi planlaması ile sağlanabilir (Business Jargons, 2020). Diğer bir vergi planlaması hedefi ise vergilendirilebilir gelirin üretken yatırımlara kanalize edilmesinin sağlanmasıdır. Bununla, kaynakların verimli amaçlar için kullanılması ve vergi yükümlülüğünün azaltılması amaçlanır (Mgammal ve Ismail, 2015, s. 350-358). Vergi planlamasının dördüncü bir hedefi sağlıklı bir ekonomik büyümenin sağlanmasıdır. Doğru bir vergi planlaması, milli gelir tasarruflarının artışına olanak sağlayacaktır. Ekonominin sağlıklı bir şekilde büyümesi ve gelişimi büyük oranda vatandaşların refah seviyesinin yükselmesine bağlıdır. Son olarak, akılcıca atılmış vergi planlaması adımları, vergi tasarruflarının ekonomi içinde yatırımlara doğru akışını sağlayarak ekonomik istikrara katkı sağlayacaktır (Aurea, 2020).

Diğer yandan vergi planlaması çeşitli türlere ayrılır. Bunlar; kısa ve uzun dönemli vergi planlaması ile isteğe bağlı ve amaca yönelik vergi planlamasıdır. Kısa dönemli vergi planlaması; belirli veya sınırlı hedeflere ulaşmayı hedeflerken uzun dönemli vergi planlaması daha uzun vadeli hedeflere odaklanmaktadır. İsteğe bağlı vergi planlaması ise vergi kanunlarında tanınan farklı teşvik ve indirimler, istisna ve muafiyetler gibi çeşitli yasal vergi planlaması araçlarının kullanılmasıdır. Diğer yandan, amaca yönelik vergi planlamasında, maksimum faydayı sağlamak için belirli bir amaca yönelik planlar yapılmaktadır (Income Tax Management, 2020).

### 1.1. Şirketlerde vergi planlamasının önemi

Hem ulusal hem de çok uluslu şirketlerin özellikle geleceğe yönelik yatırım projeksiyonları yapabilmek için vergisel yükümlülükleri ile ilgili gerekli analizleri düzenli olarak yaptırmaları önemlidir. Bu nedenle şirketler vergisel durumlarını gerçekçi bir şekilde ortaya koymak için çeşitli araçlar kullanmaktadırlar. İşte şirketlerin yaygın olarak kullandığı araçlardan biri de vergi planlamasıdır; çünkü bir şirket mümkün olan en düşük "vergi yükü" ile maksimum faydayı sağlayacak ekonomik faaliyetleri gerçekleştirecek şekilde stratejisini oluşturmak ister. Bu nedenle vergi planlaması, şirketin amaçlanan çıktıyı elde etmek için uygulaması gereken hedefini ve stratejisini belirleyecek önemli bir adımdır (Pratono, 2021).

Son beş yıl, özellikle COVID-19 salgını dönemi ve sonrası, ekonomiyi istikrara kavuşturmak amacıyla ülkelerin maliye politikalarında düzeni sağlamak adına sürekli değişiklikler yapması, girişimcileri vergi planlaması yapmaya sevk etmiştir (Rosenthal ve Broxterman, 2020). Şirketler, vergi planlaması yoluyla karlarını raporlayarak bunları farklı faaliyetlerde kullanma seçeneğine sahip olurken ayrıca, gelecekte oluşabilecek risklerden kaçınarak aynı zamanda vergi yüklerini de azaltabilecektir. Bu nedenle vergi planlamasının getirileri şirketler için çok önemlidir.

Vergi planlaması teknikleri geliştirilirken vergisel yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmesi ve erişilebilecek maksimum faydanın sağlanması amaçlanmaktadır. Bunun gerçekleştirilebilmesi vergi kanunları hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip olunması ve vergi uyumunun sağlanmasına bağlıdır. Bir şirket vergisel yükümlülüklerini azaltarak ya da mali yılda ödemesi gereken vergileri erteleyerek bir kar elde edecek olsa dahi, doğru bir vergi planlaması şirketin mali çıktılarını optimize etmenin en uygun yolunu bulmayı sağlayacaktır (Assidi vd., 2016, s.177-184).

Vergi planlaması iki yönlü düşünülmelidir. Birincisi genel bir tanım olarak şirketlerin mukim oldukları ülkede ticari faaliyetlerini veya yatırımlarını güçlendirecek şekilde vergi yükümlülüklerini planlamaları iken diğeri uluslararası vergi planlamasıdır. Uluslararası vergi planlaması çok yönlü bir disiplindir ve genel vergi yükünü optimize etmek ve net geliri maksimuma çıkarmak amacıyla sınır ötesi yatırımların veya faaliyetlerin (pazar ülke vergi kanunlarının ve ikili vergi anlaşmalarının yasal olarak kullanımı yoluyla) yasal olarak yapılandırılması olarak tanımlanabilir (Sorbe ve Johansson, 2017, s. 6-7).

Uluslararası vergi planlaması sınır ötesi ticaret ve yatırım yapan özellikle ÇUŞ'lar tarafından başvurulan elzem bir araçtır. Bunun en önemli nedeni; bu şirketlerin farklı ülkelerde gerçekleştirdikleri ticari işlemler nedeniyle farklı vergi sistemleri ile yüzleşmek zorunda olmasıdır. Makul bir vergi planlaması tekniği kullanılması, uluslararası ticaret sürecinde farklı ülke vergi sistemlerinden kaynaklanan vergi yükünü azaltarak ÇUŞ'ların uluslararası yatırım faaliyetlerinde likidite artışını sağlayabilir (Zheng, 2017, s. 27-30).

## 1.2. Yasal vergi planlamasının sınırı

Özellikle, uluslararası vergi planlaması, vergi idareleri bakımından ekonomik etkilerini tespit etmesi zor ve karmaşık bir konudur. Dijitalleşmenin ve küreselleşmenin etkisiyle ticari faaliyetlerin gümrük sınırlarını ya da vergisel kontrolleri aşan yapıya bürünmesi vergileme yetkisi ülke sınırları ile kısıtlı olan vergi idareleri açısından bu gelişmeden kaynaklanan dayatmaları kontrol etme gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Bu açıdan bakıldığında ulusal vergi idareleri bakımından kendi ülkelerinin mali çıkarlarını korumak ve savunmak için önemli bazı tedbirler almaları elzem hale gelmiştir. Özellikle, vergi denetim kapasitesinin yükseltilmesi ve uluslararası vergilendirme kurallarına uygun yasal düzenlemeler gerçekleştirilmesi önemlidir (Mileusnic, 2023, ss. 1-10).

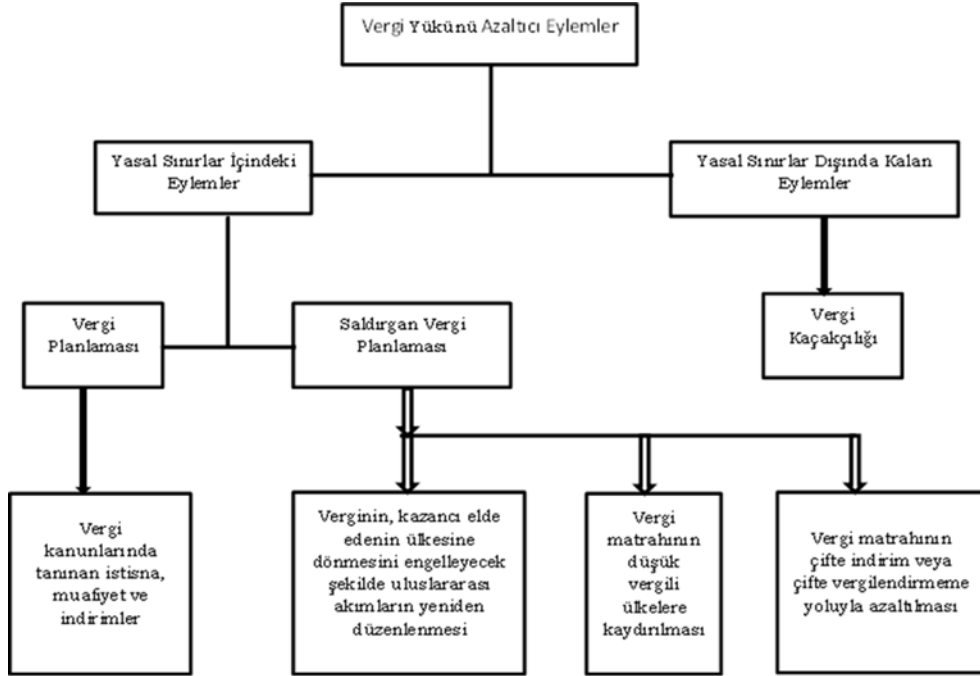
Dijitalleşmenin uluslararası işlemlerin gerçekleşme hızını ve karmaşıklığını arttırması neticesinde vergi mükellefleri -agresif olsun ya da olmasın- vergi planlama mekanizmalarını daha geniş çaplı olarak kullanmaya başlamıştır. Bu mekanizmalar aracılığıyla mükellefler -diğer vergi planlaması getirilerinin yanı sıra- vergi baskısının daha düşük olduğu ülkelerde vergi yükümlülüğünün ertelenmesi, çifte vergilendirmeyi önleme, gelirleri vergiye tabi tutma gibi amaçlara da ulaşabilmektedir (Mileusnic, 2023, ss. 1-10).

Vergilerin şirketlerin operasyonel faaliyetleri üstünde bir yük olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle vergi planlaması ile karı etkileyen vergiler en aza indirilirken, vergi yükünün azaltılması sağlanabilir. Kısacası bir şirket, ideal vergi planlaması teknikleri

kullanarak, yasal sınırlar içinde vergi yükünü en az düzeye indirebilir ve şirket karını artırabilir (Laurencia ve Amalia, 2020, s. 186-191).

Şirketlerin daha fazla kar ve daha az vergi ödeme arzuları Şekil 1’de gösterildiği üzere şirketleri yasal vergi planlamasının sınırındaki hatta dışındaki agresif veya vergi kaçakçılığı yöntemlerine doğru yönlentmektedir.

Şekil 1. Yasal Vergi Planlamasının Sınırı



Kaynak: European Commission, 2017a, s. 23

Şekil 1’de yasal vergi planlamasının sınırı gösterilmektedir. Vergi planlaması vergi perspektifinden mali pozisyonun mantıksal bir analizidir ve vergi mükellefine kanuni sınırlar içinde farklı vergi muafiyet ve istisnası uygulamalarını kendi vergi yükünü en aza indirecek şekilde kullanmasına olanak tanır. Ancak kanuni sınırları ve kanun boşluklarını zorlayan ve hatta kanunun dışına çıkan vergi planlaması eylemleri de bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla AVP ve vergi kaçakçılığıdır.

## 2. Agresif Vergi Planlaması

AVP'nin açık bir tanımı olmamakla birlikte, OECD tarafından BEPS Eylem Planında çok-uluslu şirketlerin matrah aşımı ve kar aktarımı ile sonuçlanan vergi uygulamalarına atıfta bulunulurken kullanılmıştır. OECD, BEPS Eylem Planında; AVP'nin ÇUŞ'ların vergi yükünü

azaltan bir eylem olmakla birlikte vergi yükünü azaltma imkânı bulunmayan vergi mükelleflerinin vergi adaleti konusunda daha duyarlı hale gelmesine neden olarak vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında gerginliği arttırdığını belirtmiştir (Valderrama vd., 2018, s. 140-155).

Diğer yandan, OECD'den farklı olarak AB, AVP'yi 6 Aralık 2012 tarihli ATP (Aggressive Tax Planning) C (2012) 8806 Final sayılı Avrupa Komisyonu Tavsiyesinde tanımlamıştır. Bu Tavsiye Kararında, "AVP'nin, vergi yükümlülüğünü azaltmak için bir vergi sisteminin teknik özelliklerinden ya da iki veya daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmaya dayandığı" belirtilmekle birlikte, Komisyon Tavsiyesi'nin bir bağlayıcılığının olmaması nedeniyle, AVP'nin tanımının üye ülke iç mevzuatlarına aktarılmasında bir zorunluluk bulunmamaktadır (European Commission, 2012).

Ayrıca, AB dışı üçüncü ülkeler de bu tanımla bağlı değildir. AB daha sonraki dönemlerde 2016 vergiden kaçınma paketi kapsamında üye ülkeler için gerekli tedbirleri içeren Kaçınmayı Önleme Direktifinde (The Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD I)), 2012 Komisyon Tavsiyesi'ndeki tanıma atıfta bulunmuş ancak içeriğini doldurmada yetersiz kalmıştır (European Council, 2016). Aynı yetersizlik, AB dışı üçüncü ülkeler bakımından alınacak gerekli önlemleri içeren Kaçınmayı Önleme Direktifi (The Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD II)) için de geçerlidir (European Council, 2017c).

Özellikle, 2008 ekonomik ve mali krizi sonrası dönemde, küresel ölçekli şirketlerin mali kayıpları artmıştır. Bu dönemde küresel ekonominin en önemli aktörleri olan devletlerin kendi vergi gelirlerini koruma yönünde aldıkları tedbirlerin etkisiyle vergiye uyum maliyetlerinin yükselmesi, uluslararası şirketlerin kendi maliyetleri içindeki vergi yükü payını azaltmak için daha fazla AVP yöntemlerine başvurmalarına neden olmuştur (OECD, 2011, s. 9).

AVP, vergi mükelleflerinin mevcut vergi kanunlarına uygun görünmekle birlikte kanunun amacı ile çelişen düzenlemeler yoluyla vergi yükümlülüklerini azaltmak için yapılan eylemleri içerir. AVP genel olarak bir vergi sistemi içinde yer alan yasal boşluklardan ve ulusal vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanır. Diğer yandan, çifte vergilendirmeme veya çifte vergi indirimleri AVP'nin muhtemel sonuçları olarak ön plana çıkar (European Commission, 2017b, s. 1-9).

AVP'nin kapsamının doğru anlaşılması için sınırının çizilmesinde fayda vardır. Vergi planlaması esas itibarıyla bir vergiden kaçınma eylemidir, ancak yasal sınırlar içinde yapıldığı için vergi kaçakçılığı eyleminden ayrılmaktadır. Bununla birlikte vergi planlaması eylemleri, görünüşte kanuna uygun ancak kanunun özüne aykırı hale geldikçe vergi kaçakçılığına yaklaşmaktadır. Başka bir ifadeyle, AVP yasal vergi planlaması ile vergi kaçakçılığı arasında kalan büyük bir gri alanı temsil etmektedir (Otto vd., 2015, s. 4).

Daha önce de bahsi geçtiği üzere, vergi planlaması yasal yollarla vergi yükümlülüğünü en aza indirmeyi hedefler. İstisna ve muafiyetler, vergi indirimleri gibi birçok aracı kullanırken aşılması gereken sınırlar bellidir. Diğer yandan, AVP bu sınırları zorlayan ve vergi mükellefi lehine genişletmeye çalışan eylemlerdir. Bu nedenle gri bir alanı temsil eder ve tespiti halinde vergi yargısına konu olabilecek türde uygulamaları içerir. AVP faaliyetleri görünüşte kanuna



aykırı olmasa da fiilen kanunun manipülasyonu söz konusu olduğundan iyi niyet karinesinden bahsetmek mümkün değildir (The Accountancy Partnership, 2020). Vergi planlaması ile AVP arasındaki temel fark, vergi riskine olan etkisidir. Vergi planlaması vergi riski azaltır ya da en azından artırmazken AVP riski çoğaltıcı bir eylemdir. Özellikle, bazı AVP uygulamalarının kanuna karşı hile kapsamında olduğu dikkate alındığında vergi riskinin yükselmesi kaçınılmaz olacaktır (The Accountancy Partnership, 2020).

AVP'nin hem ulusal hem de uluslararası boyutu önemlidir. AVP, uluslararası durumlarda, mevcut yasal boşlukları ve uyumsuzlukları kullanmaktadır. Özellikle vergilendirme yetkisindeki belirsizliklerden faydalanan AVP, çifte vergilendirmeme ve çifte indirim gibi mekanizmaları sıkça kullanır (Dourado, 2015, s.41-57).

## 2.1. Agresif Vergi Planlamasının Öğeleri

AVP üç ana kanal aracılığıyla gerçekleşir. Bunlar (European Commission, 2017b, s. 1-9):

- (i) İç borcun, kârı yapay olarak yüksek vergili egemenlik alanından düşük vergili bir egemenlik alanına kaydırmak için kullanıldığı borç değişimi yöntemi,
- (ii) Yüksek hareket kabiliyetine sahip maddi olmayan varlıkların yapay olarak düşük vergili egemenlik alanına taşındığı fikri mülkiyet haklarının ve gayri maddi varlıkların stratejik konumu yöntemi ve
- (iii) Yüksek vergi matrahına sahip egemenlik alanlarının zararına olacak şekilde düşük vergili egemenlik alanlarının vergi matrahının yapay olarak şişirildiği transfer fiyatlandırmasının yanlış kullanımı yöntemidir.

Bu ana yapıların yanı sıra, ÇUŞ'lar, vergileri ve temettülerin geri dönüş maliyetini en aza indirmek için ikili vergi anlaşması hükümlerinden de (anlaşma alışverişi) yararlanabilir (European Commission, 2017b, s. 1-9).

### 2.1.1. Borç Değişimi

Üçüncü şahıs ve ilgili taraf faiz harcamalarının kullanılması, belki de uluslararası vergi planlamasında mevcut olan en basit kâr değiştirme tekniklerinden biridir. Paranın akışkanlığı ve değiştirilebilirliği, kontrollü bir varlıkta borç ve özkaynak karışımını ayarlamayı nispeten basit bir uygulama haline getirmektedir (OECD, 2013, s. 17). OECD'nin 2013 BEPS eylem planına göre; ilişkili taraf ve üçüncü kişiler arasında borç değişimi yoluyla matrah aşınmaları; aşırı faiz indirimleri, vergiden muaf veya ertelenmiş gelir elde etme ya da faiz ödemelerine ekonomik olarak eşdeğer sayılabilecek diğer mali ödemeler gibi faiz gideri kullanımı yoluyla gerçekleşmektedir. Bu yüzden, bahsi geçen matrah aşınmasını yöntemlerini önlemek için oluşturulacak kuralların tasarımı esnasında mutlaka mevcut en iyi uygulamalardan faydalanılması gerekmektedir (OECD, 2013, s. 17).

Uluslararası bağlamda, başlıca vergi politikası mülahazaları grup şirketlerce ülke içine ve dışına yapılan yatırımların borç finansmanına ilişkin faiz indirimleri etrafında dönmektedir. Merkez şirketler, hisse senedi getirileri tercihli olarak vergilendirilirken, katılım istisnalarından, tercihli vergi oranlarından veya sadece kâr dağıtımının vergilendirilmesinden faydalanırken tipik olarak faiz giderleri için de indirim talep edebilir. Diğer yandan, bağlı

kuruluşlar ise yerel kârlarını vergiden korumak için grup içi kredilere bağlı aşırı faiz indirimleri kullanacak şekilde ağır bir borçla finanse edilebilir. Bunlar birlikte dikkate alındığında iç ve dış yatırımlara sahip uluslararası şirket grupları ile sadece iç pazarda faaliyet gösteren şirket grupları arasındaki rekabet şartlarının bozulmasına yol açar. Böyle bir durum, sermaye sahipliğinin tarafsızlığı üzerinde olumsuz bir etki oluştururken yerel gruplar yerine çok uluslu gruplarca elde tutulan varlıklar lehine bir vergi imtiyazı yaratmaktadır (OECD, 2015, s. 15).

Tablo 1. Faiz Ödemeleri Yoluyla Agresif Vergi Planlaması

Faiz Ödemeleri Yoluyla AVP Yapıları	Faiz maliyetleri hedef kuruluşta indirim konusu yapılır ve offshore kuruluşta vergilendirilmez ya da sıfır oranda vergilendirilir.
	Faiz maliyetleri hedef kuruluşta indirim konusu yapılır ve daha düşük vergili kuruluşta daha düşük bir oranda vergilendirilir.
	Faiz maliyetleri hedef kuruluşta indirim konusu yapılır ve diğer kuruluşta kâr payı geliri olarak işlem görür (ve muaf tutulur).
	Faiz maliyetleri hedef kuruluşta indirim konusu yapılırken faiz iptal edilir; çünkü hedef kuruluş diğer kuruluş için şeffaftır.
	Hedef kuruluşta varsayılan faiz maliyetleri düşülürken, diğer kuruluşlar tarafından hiçbir faiz ödenmez/alınmaz.

Kaynak: European Commission, 2017a, s. 25.

Faiz ödemeleri yoluyla gelir aktarmalarına dayanan AVP kanalları Tablo 1’de gösterilmektedir. Tablo 1’de en göze çarpan AVP yapıları; offshore kuruluşlarda vergilendirilmeden hedef ülkede indirim konusu yapılan denizaşırı borç yapılarıdır. Buna ek olarak hibrit borç yapısına sahip AVP’ler de faiz ödemeleri yoluyla gelir aktarımları için kullanılmaktadır. Tablo 1’de görüldüğü üzere asıl amaç, hedef şirket vergi matrahının faiz indirimleri yoluyla azaltılmasıdır. Bazı durumlarda faiz ödemeleri düşük vergili veya vergisiz ülkede tahsil edilmezken, yasal uyumsuzlukların olduğu durumlarda finansal akışın da vergi dışı kaldığı görülmektedir (European Commission, 2017a, s. 25).

Uluslararası piyasaların en önemli aktörleri, ülkeler ve bu ülkelerde yatırım yapmak isteyen yatırımcılardır. Küreselleşmenin de etkisiyle doğrudan yabancı yatırımın (DYY) ve ÇUŞ’ların önemi giderek artmaktadır. Ancak bu durum, uyumsuz ulusal vergi sistemlerinin birbiriyle çatışmasına ve -çözümü devletlerin birbirleriyle iş birliğini gerektiren- uluslararası vergi sorunlarına neden olmuştur. Çok uluslu şirketler vergi yükünü en aza indirmek için bu uluslararası vergi uyumsuzluklarını sıklıkla kullanmaktadırlar. Bu şirketler bakımından vergi yükünü yapılandırmanın birkaç yolu bulunmaktadır. Böyle bir vergi planlamasında, kısmen de

olsa öz sermaye finansmanı yerine borç kullanarak bir şirket kurmak, etkin bir vergi planlaması yöntemi olabilmektedir (Buettner ve Wamser, 2013, s. 63-96).

Bu tür bir vergi arbitrajının kârlılığı, yalnızca bir şubenin kurulacağı ev sahibi ülkedeki değil, aynı zamanda ÇUŞ'un merkez ve diğer şubelerinin kurulu olduğu diğer ülkelerdeki vergisel koşullara da bağlı olabilmektedir. Aslında, kâr aktarması durumu, eğer yabancı bir ülkedeki şube düşük vergili bir ülkede kurulu ve merkez şirket ülke vergi oranları ile arasındaki farkın büyük olması halinde, yabancı şubenin daha fazla iç borç kullanacağını göstermektedir (Buettner ve Wamser, 2013, s. 84). Yüksek vergili bir egemenlik alanından düşük vergili bir egemenlik alanına kâr aktarmanın bir yöntemi, yüksek vergili egemenlik alanından daha fazla ve düşük vergili olandan ise daha az borç almaktır (Gravelle, 2015, s. 10).

Birçok ülke vergi sisteminde kâr payının indirimine izin verilmezken borç faizinin vergiden indirimine olanak tanınmaktadır. Bu nedenle vergi sistemleri finansal faaliyetleri cesaretlendirmek için öz sermaye üzerinde borç kullanılmasını teşvik eder. Bu şekilde, üçüncü taraf borçları vergi matrahını azaltırken düşük bir vergi yüküne ulaşılmasını sağlar. Örneğin, bankacılık sektöründeki finansman, büyük ölçüde borca bağlıdır ve bankalar genellikle borca göre çok az öz sermayeye sahiptir (Reiter ve Holtmann, 2020, s. 1-30). Diğer yandan, çok uluslu firmalar, vergi ödemelerini düşürmek için borcu kullanmanın ek bir yolu olan borç aktarmayı tercih edebilir ve şirket içi kredilendirme yöntemini kullanarak faiz ödemelerini yüksek vergili ülkelerdeki bağlı şirketlerden düşük vergili ülkelerdeki bağlı şirketlere kaydırabilirler. İç borçlanmanın kullanılması, grup şirketlerinin kârlarını bir bütün olarak sabit tutar, ancak kârı düşük vergili bir ülkeye kaydırarak vergi yükünü azaltır. Bu nedenle, dış ve iç borcun vergisel sonuçları birbirinden farklıdır. Dış borç toplam vergi matrahını düşürürken, iç borç kârı yüksek vergili ülkelerden düşük vergili ülkeye doğru kaydırmaktadır (Reiter ve Holtmann, 2020, s. 1-30).

### 2.1.2. Gayri Maddi Haklar ve Varlıklar

Küreselleşme sadece tüketimi değil üretimi de etkilemiştir. Bugün şirketler üretim aşamalarını dünyanın farklı bölgelerine dağıtarak gerçekleştirebilmektedir. Tedarik ve üretim zincirinin her aşamasında yaratılan değerde işgücünün, makinelerin ve giderek artan orandan gayri maddi sermayenin payı bulunmaktadır. Gayri maddi sermaye bu üretim girdileri içinde dokunulamayan ancak üretilen ürünün genel görünüş, his ve işlevselliğinde önemli bir etkiye sahip bir faktördür. Gayri maddi sermaye, pazarda hangi şirketin başarılı hangi şirketin başarısız olacağına belirlemede önemli bir role sahiptir (WIPO, 2017, s. 9).

OECD'ye göre "benzersiz ve değerli" gayri maddi varlıklar olarak nitelenen bu girdiler şu özellikleri taşır (OECD, 2014):

(i) Karşılaştırılabilir işlemlerde taraflarca kullanılan veya muhtemel olarak kullanılacak gayri maddi varlıklarla karşılaştırılmaz ve

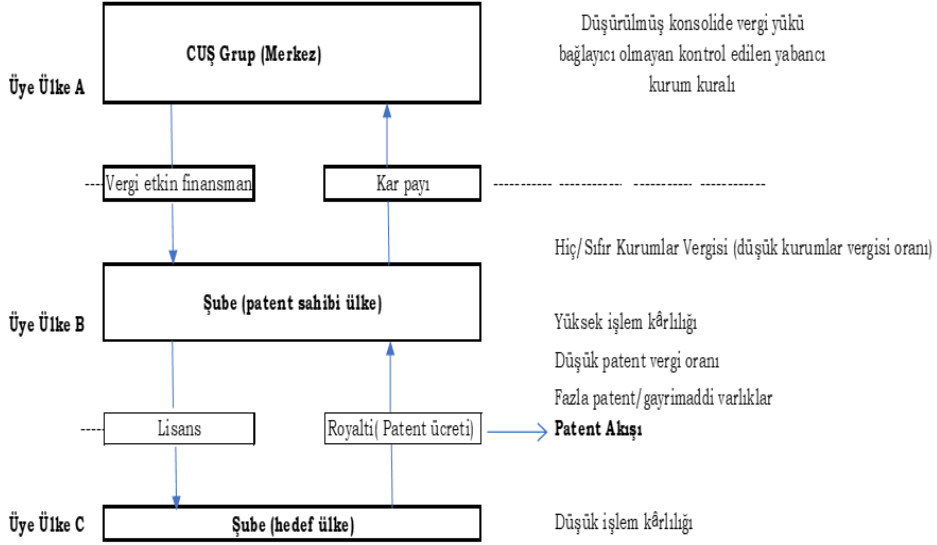
(ii) Bunların imalat, hizmetlerin sağlanması, pazarlama, satış ve yönetim gibi ticari faaliyetlerde kullanımı neticesinde, gelecekte bu gayri maddi varlıkların kullanılmadığında beklenenden, çok daha büyük ekonomik faydalar sağlanması beklenmektedir.

Bu nedenle, çokuluslu şirketler kendi vergi yüklerini azaltmak ve vergi matrahlarını düşürmek için marka ve logo gibi gayri maddi varlıklarına ilişkin patent ve telif haklarını düşük vergili ya da vergi cenneti olarak kabul edilen ülke veya bölgelere taşımayı tercih edebilir. Bu şekilde daha yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerde kurulu bulunan grup şirketleri, her satışlarında bu varlıklar için daha fazla ücret öderler. Ancak bu ödemeler grup hesaplarında görünmez ve kârlar daha az vergi ödenecek yere aktarılmış olmaktadır (OECD, 2014).

Fikri mülkiyet hakları, değerlendirilmesi veya fiyatlandırılması son derece zor olan gayri maddi varlıklardır. ÇUŞ'lar, bu hakları vergisel nedenlerle düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde veya vergi cennetlerinde tescil ettirerek kendi merkez ülkesindeki değerlendirme ve fiyatlandırma zorluğunu kendi çıkarlarına kullanmaktadır. Bir grup şirketinin, kendi merkezinin bulunduğu yerden ve ana ticaret bölgelerinden farklı ülkelerde sahip olduğu ve ücret ödemediği patent ve telif haklarını içeren fikri mülkiyetinin bulunması, bu grup şirketinin yapmış olduğu uluslararası ticari işlem sayısını yapay olarak arttırır. Çünkü bu tür fikri mülkiyetler, şirketin kendi kayıtları dışında bırakılmıştır. Ayrıca bu türden işlemler grup şirketinin kendi kârını düşük vergili ülke veya bölgelere aktarması için önemli bir fırsat sunmaktadır (The Fair Tax Campaign, 2013, s. 10).

Devletler her ne kadar birbirinden farklı vergi sistemlerine sahip olsa da temelde kendi vergi ve maliye politikalarını tasarlarken ortak kaygılarla hareket ederler. Vatandaş odaklı bir yaklaşım belirlenmesi, devletin vergi gelirlerini arttıracaktır. Vergi gelirleri bütçe gelirleri içinde en önemli paya sahiptir ve değişik vergilerin kombinasyonundan oluşur; ancak nihayetinde kaynak vatandaştır. Devletler ayrıca ekonomik kalkınma, Ar-Ge, istihdam ve diğer sosyal amaçlar için farklı vergi teşvikleri sağlarlar (Neubig ve Wunsch-Vincent, 2018, s. 1-21). Bunlara ilaveten devletler kendi vatandaşlarının yanı sıra yabancı doğrudan yatırımları çekmek için vergi politikasını bir araç olarak kullanırlar. Bu açıdan bakıldığında düşük vergili ülkeler ve vergi cennetleri çok uluslu şirketlerin kendi vergi yüklerini azaltmak için vergi matrahlarının bir kısmını, hatta bazı durumlarda büyük bir kısmını aktardıkları AVP araçlarıdır (Neubig ve Wunsch-Vincent, 2018, s. 1-21). Bu tür vergi avantajlı bölgelere aktarılan vergilendirilebilir gelir kaynaklarının önemli bir kısmını gayri maddi varlıklar oluşturmaktadır.

Şekil 2. Patent Ödemeleri Yoluyla Vergi Planlaması (AVP Teknikleri)



Kaynak: European Commission, 2017a, s.31

Kurumlar vergisinin gayri maddi varlıkların konumu üzerindeki etkisi, verginin yapısına ve sağladığı avantajlara göre değişiklik göstermektedir. Özellikle, çok uluslu şirketler, merkez ve şube ülkelerde geçerli kurumlar vergisi sistemlerine göre kendi vergi yüklerini azaltmak için patent ve telif hakları ödemeleri gibi gayri maddi varlıklarını bir AVP aracı olarak kullanmaktadır. Şekil 2. AB iç pazarında üye ülkelerde şubeleri olan birçok uluslu şirketin telif ödemeleri bakımından kullanabileceği AVP stratejisini göstermektedir. Telif hakkı ödemelerini kullanan AVP yapısının merkezinde, telif hakları üzerine düşük vergi oranı uygulayan B üye ülkesi vardır. C üye ülkesinde yan kuruluş tarafından ödenen telif ücretlerinin vergi indirimi ile birlikte, bu ÇUŞ'un genel vergi yükü önemli ölçüde azalacaktır (European Commission, 2017a, s.31).

### 2.1.3. Transfer Fiyatlandırmasının Kötüye Kullanımı

Stratejik transfer fiyatlandırması grup içi sınır ötesi ticari işlemlerde kullanılan en etkin vergi planlaması araçlarından biridir. Çok uluslu şirketler, düşük vergi oranlarına sahip ülke ya da bölgede kurulu olan bağlı kuruluşlarından yapılan ihracatı fazla fiyatlandırarak veya yüksek vergi oranlarına sahip yetki alanlarında kurulu bağlı şirketlerinden yapılan ithalatı düşük fiyatlandırarak kârlarını yeniden konumlandırabilirler. Bu durum, maddi olmayan varlıkların kullanımı veya borç ödemeleri dâhil olmak üzere tüm şirket içi işlemler için geçerlidir (European Commission, 2017a, s. 32).

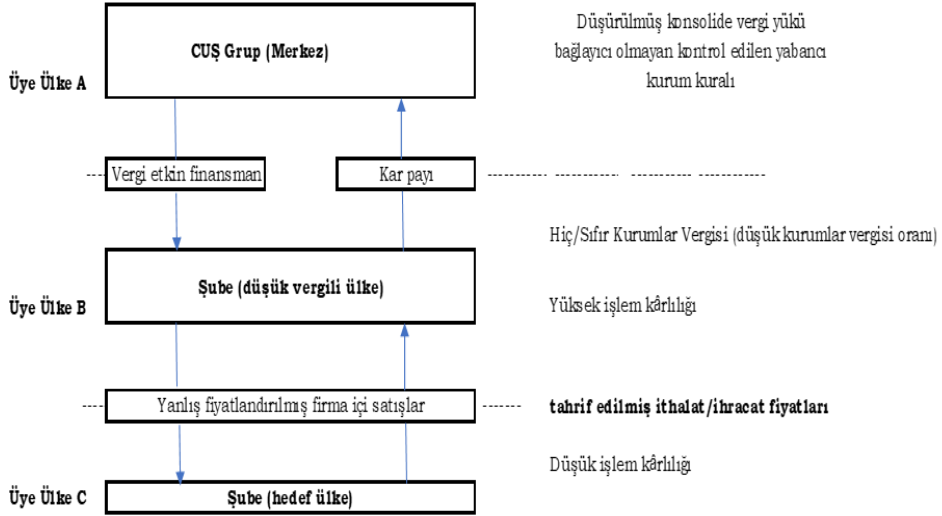
Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırması teknikleri yoluyla kârlarını daha düşük vergi ödeyecekleri egemenlik alanlarına kaydırmaktadır. OECD tarafından hazırlanan Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Kılavuzuna göre, "transfer fiyatı" kavramı, farklı egemenlik yetki alanlarında kurulu ancak konsolide olmuş bir grubun ilişkili tarafları arasında gerçekleşen sınır ötesi işlemlerin parasal değeri ile ilgilidir (OECD, 2017, s. 33). Transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemler; malların ve ticari malların satılması ya da alınması gibi maddi varlıkların devri veya ticari marka imtiyazı, patent gibi maddi olmayan varlıkların devri, araştırma ve geliştirme, muhasebe ve insan kaynakları gibi hizmetlerin sağlanması veya faiz getirisi karşılığında ortaklığa kredi sağlanması gibi finansal işlemler şeklinde herhangi bir grup içi işlemle ilgili olabilir (Merle vd., 2019, s. 1-12). Küreselleşmenin ve dijitalleşmenin etkisiyle grup içi işlemler önemli bir gelişim göstermiş ve transfer fiyatlandırmasını hem çok uluslu şirketler hem de tüm vergi idareleri için stratejik bir konuma gelmiştir (Merle vd., 2019, s. 1-12). Bunun nedeni; transfer fiyatlandırması kararlarının muhasebe, yönetsel verimlilik, kârlılık, yatırım ve vergilendirmenin yanı sıra ürün ve faktör fiyatları üzerinde etkisinin olmasıdır (Bhat, 2009, s. 6).

Transfer fiyatlandırması kavramı, gelişmekte olan ülkelerin yanı sıra gelişmiş ülkelerin vergi idareleri tarafından da benimsenmiştir. İlişkili taraflar arasındaki fiyatları belirlemede temel ilke emsale uygunluk prensibidir. Emsale uygunluk prensibi, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen işlemlerin benzer koşullarda piyasada bağımsız şirketler arasında yapılan işlemlere olan uygunluğunu düzenlemeye çalışmaktadır (ITC, 2019, s. 36-38).

Uluslararası piyasada bağımsız şirketler birbirleriyle işlem yaptıklarında, ticari ve mali ilişkilerinin koşulları genellikle piyasa güçleri tarafından belirlenir. İlişkili kuruluşlar ise birbirleriyle işlem yaptıklarında, ticari ve mali ilişkileri dış piyasa güçlerinden aynı şekilde doğrudan etkilenmeyebilir. Ancak ilgili kuruluşlar genellikle birbirleriyle olan işlemlerinde piyasa güçlerinin dinamiklerini kopyalamaya çalışırlar. İlişkili şirketler, kârlarını manipüle etmeye çalışır. Bununla birlikte piyasa güçlerinin yokluğunda piyasa fiyatını doğru bir şekilde belirlemek zor olabilir. Bu nedenle, grup içi işlemlerde piyasada gerçekleşen benzer işlemlere uygulanan fiyatları dikkate alan emsale uygunluk prensibini uygulamak önemlidir (OECD, 2017, s. 33).

Şekil 3, bir AVP aracı olan transfer fiyatlandırmasının AB içinde üye ülkeler arasında işleyişini göstermektedir. Burada transfer fiyatlandırması sisteminin doğru işlemesi için ön koşul; sıfır veya daha düşük kurumlar vergisi oranına sahip bir ülkede bir bağlı kuruluşun bulunmasıdır. Bu düşük vergili kuruluş daha sonra daha yüksek vergi oranına sahip bir ülkedeki diğer bir yan kuruluşu, yani hedef kuruluşu firma içi satışlar gerçekleştirir.

Şekil 3. Stratejik Transfer Fiyatlandırması (AVP Teknikleri)



Kaynak: European Commission, 2017a, s. 33

Şekil 3'deki yapıya göre; grup içi işlemin stratejik olarak yanlış fiyatlandırılması neticesinde, kurumlar vergisi matrahı yüksek vergili ülkedeki hedef kuruluştan sıfır ya da daha düşük vergili ülkedeki kuruluşa aktarılır. Sıfır ya da daha düşük vergili ülkelerden yapılan ithalatlar için fiyatlar yapay olarak yüksek veya hedef kuruluştan yapılan ithalatlar için yapay olarak düşük olacaktır. Bu sıfır veya daha düşük vergili kuruluş için daha yüksek bir işletme kârlılığı ve hedef kuruluşta ise daha düşük bir işletme kârlılığı ile sonuçlanmaktadır.

## 2.2. Agresif Vergi Planlamasının Göstergeleri

Küreselleşmenin ÇUŞ'ların yeniden yapılandırılması ve yönetilme şekli üzerinde giderek artan bir etkisi vardır. Özellikle, küreselleşmeyle artan sermaye ve insan hareketliliği, dijitalleşmeyle birlikte ileri iletişim ve diğer teknolojilerin kullanımı, çokuluslu şirketlerin iş modellerinin ve faaliyetlerinin yeniden yapılandırılmasına yol açmıştır. Bu şekilde, şirket faaliyetlerinin ayrı ayrı ülkelerde yönetilmesi yerine, genellikle bölgesel veya küresel düzeyde merkezi yönetim anlayışına geçilmeye başlanmıştır. Çok uluslu şirketler içinde yer alan farklı ülkelerdeki bireysel şirketler, grup politikası ve stratejisine uygun olarak kendi faaliyetlerini yürütür. Grubu oluşturan ayrı tüzel kişiliklere sahip kuruluşlar genel bir iş stratejisi takip ederek bütünleşmiş bir kuruluş gibi hareket etmektedir. Dahası, dijital teknolojiler şirketlerin coğrafi sınırlamalara maruz kalmadan dünya çapında tüm potansiyel müşterilere ulaşmasına olanak sağlar. Bu durum, çok uluslu şirketlerin kârlarını daha az vergi ödeyecekleri ülke ya da

bölgelere aktarmalarını sağlayan AVP tekniklerini daha kolay uygulanabilir hale getirmektedir (HM Treasury, 2014, s. 5).

Bu nedenle vergi idarelerinin AVP tespit edecek göstergeleri ve bunları önleyecek yasal önlemleri geliştirmeleri gerekir. AVP göstergeleri genellikle AVP'yi kolaylaştırabilen bir vergi sisteminin genel özellikleridir. Teknik olarak, bir AVP göstergesi bir mevzuatın veya içtihat hukukunun parçası şeklini alabilir, ancak aynı zamanda tam tersi şekilde bu tür bir mevzuatın veya içtihat hukukunun olmaması şeklinde de olabilir (European Commission, 2015, s. 51). Tipik olarak, bir AVP yapısının oluşturulmasını sağlamak için birden fazla AVP göstergesinin bir araya gelmesi gerekecektir. Bu, uluslararası AVP yapılarının iki veya daha fazla ülke vergi sisteminin uyumsuzluğundan yararlandığı gerçeğini yansıtır (European Commission, 2015, s. 51).

AVP göstergelerinin karakteri aktif veya pasif olabilir. Aktif AVP göstergesi, bir AVP yapısını doğrudan teşvik edebilen veya harekete geçirebilen bir göstergedir. Aktif göstergeler genellikle sunulan vergi avantajının kaynağı olan göstergelerdir. Örneğin, fikri mülkiyet hakları bakımından düşük bir vergileme sunulması ve bu avantajdan faydalanmak isteyen çokuluslu şirketlerin bir patent kutusu yapısı oluşturmaları, aktif bir AVP yapısıdır (European Commission, 2015, s. 51). Aksine, pasif bir AVP göstergesi ise kendi başına herhangi bir AVP yapısını teşvik etmeyen veya harekete geçirmeyen, ancak bir AVP yapısının engellenmemesi veya izole edilmemesi için gerekli olan bir göstergedir. Basit bir örnek, çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan telif hakkına yönelik bir stopaj vergisinin olmamasıdır. Kendi başına herhangi bir AVP yapısını teşvik etmese de telif hakkına yönelik bir stopaj vergisinin bulunmaması, pasif bir AVP göstergesidir. Çünkü bu verginin eksikliği, telif hakkı ödemesi önünde bir engelin olmadığını göstermektedir (European Commission, 2015, s. 51).

Son olarak, kötüye kullanımı önleme kurallarının olmaması şeklinde üçüncü bir AVP göstergesi bulunmaktadır. Genel olarak, kötüye kullanımı önleme kuralları, vergiden kaçınma ile mücadele etmeyi amaçlayan kurallardır. Kapsamı belirli işlemlere özgü olabileceği gibi daha geniş de tutulabilir. Buna örnek olarak örtülü sermaye dağıtımı kuralları gösterilebilir (European Commission, 2015, s. 51).

### 3. Dijital Ekonominin AVP Üzerindeki Etkisi

Dijitalleşmenin desteklediği küreselleşme, çok uluslu şirketlerin yapılanma ve yönetilme şekli üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Küreselleşmeyle artan sermaye ve insan hareketliliği ile iletişim ve diğer teknolojilerin yaygınlaşan kullanımı çok uluslu şirketlerin yeniden yapılandırılmasına yol açmıştır (Kim, 2020, s. 12). Dijitalleşme öncesi pazar ülkelerde yer alan grup şirketler bu yeni çağ ile bölgesel veya küresel düzeyde daha merkeze bağlı hale gelmiştir. Bu şekilde, grup şirketler artık bireysel kararlar ve stratejiler yerine grup politikaları ve stratejileri çerçevesinde yönetilmeye başlanmıştır. Grubu oluşturan şirketler bu şekilde daha bütünleşmiş bir yapıya bürünmüştür. Dahası, dijital teknolojiye dayanan küresel elektronik ticaret ağı, şirketlerin kendi lokasyonlarından bağımsız olarak dünyanın her yerindeki müşterilerine mal ve hizmet tedarik etmesini mümkün kılmıştır (Kettis, 2020, s. 38).

Gelişen dijital iş modelleri mevcut çok uluslu şirketlerin dijital dönüşüm geçirmesinin yanı sıra yerel şirketlerin de küresel pazarlara erişimine olanak sağlamıştır. Diğer bir ifadeyle, ekonomi



küreselleşirken şirketler büyük oranda dijitalleşmeye başlamıştır (WEF, 2019, s. 4-5). Bunun yanında, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) 2020 yılı raporuna göre; günümüz COVID 19 küresel salgınının yarattığı olumsuz ekonomik koşullara dijital iş modelleri daha dirençlidir (UNCTAD, 2020, s. 7).

Dijital ekonomiyi tanımlayan en önemli unsurlar; büyük bir oranda gayri maddi varlıklara dayanması, büyük miktarda veri kullanımını (özellikle kişisel verilerin kullanımı) içermesi, yaygın bir şekilde ücretsiz ürünlerin neden olduğu dışsallıklardan elde edilen değerlere dayanan çok taraflı iş modellerini benimsemesi ve bu değerlerin oluşturulduğu vergilendirme yetki alanının tespitinin zorluğudur (Li, 2014, s. 2).

AVP'nin dijital iş modelleri tarafında daha etkin bir şekilde uygulanabilir olmasında bu dijital yapıların karakteristik özellikleri önemlidir. OECD'ye göre dijital iş modelleri (OECD, 2014, s. 38):

- Dijital şirketler kütesiz ölçekte var olurlar; yani fiziksel bir mevcudiyete gerek duymazlar,
- Telif haklarının da dâhil olduğu gayri maddi varlıklara dayanırlar ve
- Nihai tüketici ya da kullanıcı verilerini değer yaratmak için kullanırlar.

Küresel yapıdaki dijital ekonomiyi vergilendirmede, geleneksel uluslararası vergilendirmenin iki kuralının yeni duruma göre tekrar tanımlanması gereklidir. Bunlardan ilki, vergilendirme yetkisi bakımından çokuluslu bir şirketin bir ülkede yeterli bir fiziki varlığı olduğunu gösteren işyeri (permanent establishment) kuralıdır. İşyeri kuralına göre; yeterli fiziksel mevcudiyetten bahsetmek için, malların teslimi veya depolama faaliyetleri ile bunlar için yapılan hazırlık veya yardımcı faaliyetler hariç olmak üzere faaliyetin yürütüldüğü ülkede bir yönetim yerinin, bir temsilcinin veya bir şubenin vb. olması gereklidir (Rukundo, 2020, s. 7).

İkincisi, emsallerine uygunluk prensibine dayalı kâr dağıtım kuralıdır. Emsallerine uygunluk prensibi ilişkili taraflar arasındaki ticari işlemlerde koşulların bağımsız taraflar arasında gerçekleşen işlemlerle benzer koşullar taşınmasını gerektirir. Emsale uygunluk prensibinin uygulanması, her bir ilişkili şirket tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin, kullanılan varlıkların, üstlenilen risklerin analizi ile her bir şirket tarafından yaratılarak kârlara yansıtılan farklı katkıların belirlenmesini içerir. Her bir ilişkili şirketin yaptığı katkı, gerçek ekonomik faaliyetleri ve değer yaratımını tespit etmek için kullanılan bir veridir. Sonrasında ise kârlar bu yaratılan değerlere göre dağıtılmaktadır (Rukundo, 2020, s. 7).

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde zorluk, oldukça yüksek düzeyde gayri maddi varlıklara, başka bir ifade ile dijitalleştirilmiş ürünlerin, patent ve telif haklarının çevrim içi olarak ticaretine dayanmasıdır. Mevcut vergi kanunları ise dijital ekonomiyi vergilendirmede yetersiz kalmaktadır, çünkü bunlar fiziksel mevcudiyet kuralına göre oluşturulmuştur (Ubay, 2020a, s. 28-44).

Buna göre; dijital hizmetlerin ticareti üzerinden küresel ve yerel eşiklere göre alınacak bir vergi, büyük oranda büyük dijital işletmeler tarafından ödenecektir. Zira belirlenen bu tür eşikler, küçük teknoloji işletmelerini göz ardı ederken daha çok büyük veri kullanımına sahip ve ağ etkilerinin kullanımından önemli ölçüde yararlanan büyük şirketleri yakalamak için

tasarlanmıştır. Bunda önemli bir etken AVP faaliyetlerini gerçekleştirmede dijitalleşmiş büyük şirketlerin daha avantajlı bir konuma sahip olmasıdır (Aslam ve Shah, 2020, s. 44). Nitekim Türkiye'nin de dâhil olduğu birçok ülke, kendi egemenlik bölgelerinde gerçekleştirilen uluslararası dijital hizmet ticaretini vergilendirme yoluna gitmiştir.

Ulusal düzeyde uygulanmaya başlanan, farklı küresel ve yerel gelir eşiklerine sahip, dijital hizmet vergileri, kaçınılmaz olarak bir avuç çokuluslu büyük teknoloji firmasının küresel hasılatlarını vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu firmaların büyük çoğunluğunun Amerika Birleşik Devletleri (ABD) merkezli olduğu dikkate alınır, kendi vergi gelirleri etkilenen ABD yönetiminin uluslararası bir uzlaşmaya dayanmayan bu ulusal vergileri uygulayan ülkelere karşı yabancı şirketlere karşı ayrımcılık yaptıkları iddiasını öne sürmesi şaşırtıcı olmayacaktır (Office of the United States Trade Representative, 2020, s. 34709). Ayrıca bu türden bir ayrımcılık iddiası, birçok ülkede faaliyet gösteren dijitalleşmiş çokuluslu şirketlerin kurulu olduğu Çin tarafından da ileri sürülebilir bir olgudur (Aslam ve Shah, 2020, s. 44).

Ekonomideki bu dijital dönüşümün hızlanarak artması tüm ülke ve uluslararası kuruluşların dijital ekonominin adil ve etkili şekilde vergilendirilmesini sağlayacak çözümler bulmak için mücadele etmesine neden olmuştur. Tüm bu çözüm arayışları, en azından, vergilendirmede adalet ve egemenlik ve etkinlik kavramlarının gerçekleşmesini sağlamak istemektedir. Dolayısıyla, dijitalleşme sonrası bu çağdaki uluslararası vergi sisteminin "uygunluğu" veya "geçerliliği" ile ilgili tartışmalar, çokuluslu teknoloji şirketlerinin uyguladığı vergiden kaçınma ve AVP teknikleri ile ilgili tartışmalarla büyük ölçüde örtüşmektedir (Kofler ve Sinnig, 2019, s.101-145). Bununla birlikte, bu türden tartışmalar ve dijital iş modellerinin küresel olarak yetersiz vergilendirildiği algısı, küresel ekonomi dijitalleşme sürecini tamamlayana kadar devam edeceği öngörülmektedir (Kofler ve Sinnig, 201, s. 101-145).

#### 4. Agresif Vergi Planlamasına Karşı Tedbirler

Vergiden kaçınmanın yasal sınırında gerçekleşen agresif vergi planlaması eylemleri ülke vergi matrahlarını tehdit eden vergilendirme sorunlarına yol açmaktadır. Daha önceki bölümlerde bahsi geçtiği üzere bu konu OECD kaynaklarında doğrudan olmasa da BEPS Eylem Planı altında dolaylı olarak, AB'de ise vergiden kaçınmayı önleme başlığı altında doğrudan ele alınmaktadır. Ayrıca, bu AVP uygulamalarının yol açtığı matrah aşınması ve kâr aktarması sorunlarının çözümü için Türkiye'de de BEPS ve AB'ye uyum kapsamında birtakım vergisel düzenlemeler yapılmıştır.

##### 4.1. OECD Uygulamaları

AVP, daha önceki bölümlerde bahsi geçtiği üzere birçok ülkenin vergi matrahı için büyük bir risk teşkil etmektedir. Bu nedenle, ülkeler AVP ile mücadele için birtakım stratejiler geliştirmiştir.

AVP ile mücadele için oluşturulan stratejilerin temeli; geleneksel vergi denetimlerin sağlamakta yetersiz kaldığı zamanlanmış, hedeflenmiş ve kapsamlı bilgilerin elde edilmesini ve kullanılmasını sağlamaktır. Bu türden hedeflenmiş bilgilerin elde edilmesi, ülkelerin kendi risk alanlarını zamanında tespit etmelerine, duruma müdahale edip etmeyeceklerine ve nasıl bir müdahalede bulunulacaklarına hızlı bir şekilde karar vermesine olanak sağlarken vergi

mükellefleri bakımından da arttırılmış bir kesinlik sağlar. Bu şekilde etkin bir mücadelenin uluslararası bir uzlaşmaya ihtiyacı olduğu açıktır (OECD, 2011, s. 6). Bundan dolayı OECD yıllardır ülkelerin bu alanda yapmış oldukları çalışmaları destekleyerek uluslararası iş birliğini geliştirmeyi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede daha etkin ve şeffaf bilgi değişiminin sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu çalışmaların sonucunda ise AVP ile mücadelede, vergilendirme alanında uluslararası iş birliğinin önemi daha da artmaktadır (OECD, 2011, s. 6).

OECD'nin 2011 yılı AVP ile mücadelede şeffaflık ve açıklama kuralları raporunda öngördüğü tedbirler; erken zorunlu açıklama kuralları, AVP'nin belirli alaka düzeylerine ilişkin ek raporlama, anketler, iş birliği uyum programı, özgelge rejimi ve cezaya bağlanmış AVP açıklama kurallarının oluşturulmasıdır (Baker, 2015, s. 85-90).

Diğer taraftan OECD 2013 yılında BEPS Raporunu ve Eylem Planını başlattı. OECD'ye göre küreselleşme, ülkelerin vergi idarelerinin vergi geliri toplama ve vergiye uyumu sağlama becerilerini etkileyen önemli bir faktördür. OECD ayrıca, çok uluslu işletmelerin, vergi arbitrajı fırsatlarından yararlanarak ve kabul edilebilir vergi planlaması sınırlarını aşarak vergi yüklerini büyük oranda azaltma yoluna gittiklerini belirtmiştir. Buna göre, çokuluslu şirketler AVP tekniklerini uygulama konusunda küreselleşmenin de etkisiyle daha emin adımlar atmaya başlamışlardır (OECD, 2013).

OECD, BEPS Eylem Planıyla matrah aşınmalarını ve kâr aktarımlarını önlemek amacıyla mevcut mekanizmalarda köklü değişiklikler yapılması ve ayrıca ülkelerin kötüye kullanımı önleme kuralları dâhil birçok alanda uluslararası bir uzlaşma sağlanmasına yönelik çağrılar yapmaktadır. BEPS Eylem Planı, AVP için iki eylem ortaya koymaktadır. Bunlar: vergi anlaşması kötüye kullanımını ele alan 6 nolu eylem ve vergi mükelleflerinin AVP düzenlemelerini açıklamalarını gerekli kılan 12 nolu eylemdir (OECD, 2013).

## 4.2. Avrupa Birliği Uygulamaları

Son 13 yıl içinde AB vergilendirme politikasında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Birlik vergilendirme alanında uyguladığı ortak stratejisinin yönünü, daha derinleştirilmiş bir iş birliğini sağlayacak şekilde uluslararası politikaları da dikkate alarak vergiden kaçınma ve adil vergi rekabetinin sağlanması amacına doğru kaydırmıştır. Hem uluslararası girişimler hem de AB, bir ekonomik değerin üretildiği ve fiilen gerçekleştiği yerde vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. AB'nin bu alanda almış olduğu politik önlemlerinin bir kısmı, OECD'nin BEPS 14 nolu eylem planına ve bilgi değişimine dayanmaktadır (European Commission, 2020, s. 20).

Tablo 2. AB'de Agresif Vergi Planlaması Karşıtı Önlemler

Başlık	Türü	Tarihi	Agresif Vergi Planlaması / Zararlı Vergi Rekabeti ile ilgili temel unsurlar
Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi (ATAD) 1 & 2	Bağlayıcı Hukuk	Kabul tarihi: Haziran 2016 (I), Mayıs 2017 (II) Yürürlük: Ocak 2020 (I), Ocak 2022 (II)	Faiz sınırlaması Çıkış vergilendirmesi Hibrit uyumsuzluğu Kontrol edilen yabancı kurum kuralı Genel kötüye kullanma karşıtı kural
Merkez- Şube Direktifi	Bağlayıcı Hukuk	Kabul tarihi: Haziran 1990, Kasım 2011 (değişiklik), Haziran 2014 (düzeltme) Yürürlük: Ocak 1992, Ocak 2012 (Değişiklik), Aralık 2015 (Düzeltme)	Kötüye karşı kullanma kuralı Kâr payları için stopaj vergisi istisnası Kâr paylarının çifte vergilendirmesi önlenmesi mekanizması Şirketlerin listesi
İdari İş birliği Direktifi 3, 4 & 6	Bağlayıcı Hukuk	Kabul: Aralık 2015 (III), Mayıs 2016 (IV), Mayıs 2018 (VI). Yürürlük: Ocak 2017 (III), Haziran 2017 (IV), Temmuz 2020 (VI).	Otomatik Bilgi Değişimi (sınır aşan özetler, sınır aşan vergi planlaması düzenlemeleri, fiyatlandırma düzenlemeleri) Ülke-ülke raporlama Araçlar için zorunlu açıklama kuralı
Komisyon'un Konye'e Tavsiyeleri	Bağlayıcı olmayan hukuk	Basım: Aralık 2012 (2012/771/EU), Aralık 2012 (2012/772/EU), Ocak 2016 (COM(2016)271), Mart 2018 (C(2018)1650)	Üçüncü ülkeler için vergi konularında iyi yönetişimin minimum standartları agresif vergi planlaması Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımına karşı önlemler Önemli dijital mevcudiyetin vergilendirmesi
Şirketlerin Vergilendirilmesinde Davranış Kuralları	Bağlayıcı olmayan hukuk	Kuruluş: Aralık 1997	Fiyatları indirme Askiya alma Coğrafi genişleme
Avrupa sömestr (Agresif Vergi)	Bağlayıcı olmayan hukuk	İlk tavsiyeler: Haziran 2011 Agresif Vergi Planlamasının ülke - özel tavsiyelerine	Üye ülkeler arasındaki AVP'nin tespiti/azaltılması Ulusal reform programlarının değerlendirilmesi

Planlaması önlemleri ile sınırlı)		dâhil edilmesi: Mayıs 2018	Ekonomi politikası koordinasyonu Üye ülkeler için tavsiyeler
Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu	Bağlayıcı olmayan hukuk	Kuruluş: Haziran 2002 Bitiş: Nisan 2019	OECD'nin transfer fiyatlandırması kurallarının AB çapında çevirisi ve uygulanması
Efektif Vergilendirme için Dış Strateji İletişimi	Bağlayıcı olmayan hukuk	Basım: Ocak 2016	AB iyi yönetim kriterlerinin yeniden incelenmesi Üçüncü ülkelerle iyi vergi yönetimi alanında anlaşmaların güçlendirilmesi Gelişmekte olan ülkelere iyi vergi yönetim standartlarını karşılamalarında yardım Üçüncü ülkelerin değerlendirilmesi ve listelenmesinde AB sürecinin geliştirilmesi AB fonları ve iyi vergi yönetimi arasındaki bağlantıyı güçlendirmek

Kaynak: European Commission, 2020, s.22.

Tablo 2’de gösterildiği üzere; AB’nin AVP ile mücadele politikası bazı durumlarda zararlı vergi rekabeti karşıtı önlemleri de içine alacak şekilde üye ülkeler bakımından bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan hukuk düzenlemeleri ile sağlanmaktadır. Burada bağlayıcı hukuk kuralları AB Konseyi Direktifleri ve Tüzüklerini içermektedir. Bu ikincil düzenlemeler tüm üye ülkeler bakımından bağlayıcılığı olan ve uyulmaması halinde yaptırıma varan önlemler içeren yasal düzenlemelerdir. Bağlayıcılığı olmayan diğer düzenlemeler ise genel olarak tavsiye niteliğindedir (European Commission, 2020, s. 21).

#### 4.3. Türkiye Uygulaması

Türkiye’de AVP nedeniyle meydana gelen vergi kaybının önlenmesi bakımından alınan tedbirleri bir bütün olarak değil, önceki bölümlerde bahsi geçen AVP teknikleri temelinde tek tek ele almak daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bunun nedeni, bazı AVP tekniklerine karşı alınan yasal önlemlerin diğerlerine göre daha kapsamlı ve öncelikli olmasıdır. Örneğin, transfer fiyatlandırmasının yanlış kullanılmasını önlemek amacıyla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) özel düzenlemeler getirilirken, hibrit uyumsuzluğu ile ilgili doğrudan bir kanuni düzenleme yapılmamıştır, ancak faizlerle ilgili farklı kanunlarda yapılmış düzenlemeler mevcuttur.

Türkiye’de son yıllarda doğrudan AVP ile mücadele için olmasa bile vergi matrahındaki aşınmaları önleme amacıyla BEPS ve AB uyum süreci ile uyumlu olacak şekilde getirilen yasal düzenlemeler sırasıyla transfer fiyatlandırması, dijital ekonominin vergilendirilmesi ve bilgi değişimi alanlarında gerçekleştirilmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, uluslararası gelişmelere bağlı olarak, özellikle OECD’nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni KVK’nın 13. maddesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın, ilişkili kişilerin ve emsallere uygunluk prensibinin tanımları yapılmıştır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13/2 maddesine 2016 yılında 6728 sayılı Kanunla eklenen; “...ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır.” ibaresi ile ortaklık ilişkisi yeniden düzenlenmiştir. Diğer yandan transfer fiyatlandırmasında emsale uygun olarak tespit edilmesi gereken bedelin tespitinde 5520 Sayılı KVK 13/4. Maddesinde 3 temel yöntem belirlenmiştir. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir (KVK, 2006, s. 13/4). Ancak, emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler arasında bir hiyerarşi yoktur (Çelebi ve Özcan, 2018, s. 273-297).

Diğer yandan, ilişkili kişilerle olan işlemlerini Türk vergi idaresine bildirmekle yükümlü olanlar yukarıda bahsi geçen yöntemlerden birini seçmekte zorlanmaları durumunda, Maliye Bakanlığı ile anlaşma yoluna gidebileceği KVK 13/5. Maddesinde düzenlenmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılan bu yöntem 3 yılı aşamaz ve belirlenen süre ve şartlar içinde bir kesinlik oluşturur. Bu anlaşma ile “ilişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ilişkin transfer fiyatının tespit edilmesinde belli bir dönem için uygulanacak yöntem, mükellefin talebi üzerine İdare ile anlaşarak” belirlenir (TF Genel Tebliğ, 2007, s. 25).

5520 sayılı KVK ile ayrıca; dar mükellefiyet rejimine ilişkin hükümler sistematik biçimde bir araya getirilerek hükümlerin iç bütünlüğü sağlanmış, tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme prensipleri titizlikle düzenlenmiş ve kontrol edilen yabancı şirket kazançları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Diğer yandan, dijital ekonomi, küresel ekonominin dijitalleşerek daha da güçlenmesine neden olmuştur. Bununla birlikte küresel ticareti etkileyen mevcut vergi düzenlemeleri dijital ekonomiyi kavramada yetersiz kalmış ve AVP tekniklerinin daha agresif uygulanmasına olanak sağlamıştır. Bu nedenle, dijital ekonomiye yönelik yeni vergi düzenlemelerinin oluşturulması hem Türkiye hem de OECD (OECD, 2015) ve AB (European Commission, 2017a) gibi uluslararası kuruluşların öncelikli gündemi haline gelmiştir.

Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesi kapsamındaki yasal düzenlemeler ilk olarak 2018 yılında elektronik olarak sunulan hizmetler üzerine KDV uygulaması ile başlatılmış ve bunu 2019 yılının başından itibaren çevrim içi reklamlar üzerinden alınan stopaj vergisi uygulaması takip etmiştir. Son olarak da 2020 yılı Mart ayından itibaren dijital hizmet vergisi

(DHV) yürürlüğe sokulmuştur. DHV uygulaması ile dünya geneli ve Türkiye için ayrı ayrı belirlenen hasılat eşiklerini aşan dijital hizmet sunan şirketlerin hasılatlarının vergilenmesi amaçlanmaktadır. Aslına bakılırsa, dijital ekonomiye yönelik bu vergiler dijitalleşen AVP tekniklerinin uygulanmasını önlemeyi değil daha çok dijitalleşmenin yarattığı vergi kaybını azaltmayı ve yeni vergi gelirleri yaratmayı amaçlar. Bunu destekler nitelikteki veri Hazine ve Maliye Bakanlığının 2024 yılı genel yönetim bütçe istatistiklerine bakıldığında görülmektedir. Türkiye’de 2020 yılı Nisan ayından itibaren yürürlüğe giren DHV’den 2024 yılı Ocak, Şubat ve Mart aylarında toplam 3.833.958 TL vergi geliri elde edilmiştir, bu rakamlar 2022 yılı için toplam 5.475.048 TL iken 2023 yılı için toplam 10.310.430 TL olarak gerçekleşmiştir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024).

Bununla birlikte, bu vergiler dijitalleşen ve yaygınlaşan AVP tekniklerinin vergi sistemine daha fazla zarar vermesini önleme misyonunu da üstlenirken kalıcı bir çözüm getirmez. Çünkü bu vergiler sadece akan suyun önüne konulan birer taş gibidir ve dijital AVP tekniklerine karşı uluslararası bir uzlaşma olmadıkça sistemin boşluklarından faydalanan dijital şirket sayısı katlanarak artacaktır.

Son olarak; OECD ve Avrupa Konseyi ortak çalışması neticesinde hazırlanan ve bugüne kadar 111 ülke tarafından imzalanan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” 20.05.2017 tarihli ve 30071 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7018 sayılı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun ile onaylanmış ve yürürlük tarihi ise 1 Temmuz 2018 olarak belirlenmiştir. Bu sözleşme ile taraf ülkeler arasında bilgi değişimi, eşzamanlı vergi incelemeleri, yurtdışı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve tebligat yöntemleri kullanılarak kapsamlı bir iş birliği hedeflenmektedir. Ayrıca vergisel konularda idari iş birliği ve karşılıklı yardımlaşma ile ilgili uluslararası düzenlemelerin iç hukukumuzda aktarılması suretiyle vergi kayıp ve kaçakçılığı ile daha etkin mücadele edilmesi ve bu alandaki AB müktesebatına uyum sağlanması amaçlanmaktadır (Ubay, 2020b, s. 171).

## Sonuç

Ülke vergi idareleri bakımından vergi gelirlerinin bütçe göstergeleri ile uyumlu bir şekilde toplanması önemli bir husustur. Bu nedenle etkin bir vergi idaresi, geçerli vergi kanunlarına göre vergi tahsilatını iyileştirirken, vergi sisteminin düzgün bir şekilde işlenmesini ve toplumun idareye olan güvenini sağlamalıdır. Kısaca gelir idareleri, kaynaklarının en rasyonel şekilde dağıtılmasını sağlayacak yöntemi tespit etmelidir.

Dijitalleşmenin etkisiyle giderek küreselleşen dünyada, ülkeler arasında fiziki gümrük sınırları ortadan kalkarken, sermaye ve şirketler daha hareketli hale gelmiştir. Diğer yandan dijitalleşme sadece ulusal değil aynı zamanda uluslararası vergilendirme kurallarını daha karmaşıklaştırırken bu kurallara uyumu da zor hale getirmiştir. Bundan dolayı vergilendirme alanında güçlendirilmiş bir uluslararası iş birliği, vergiye gönüllü uyumu güçlendirerek vergi hileciliğinin, vergi kaçakçısının, vergiden kaçınmanın azaltılmasında ve ülke ekonomi politikasının işlerliğinin artırılmasında önemli bir adımdır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile ilgili alınacak önlemlerle alakalı bazı muğlaklıkları açıklığa kavuşturmak önemlidir. Örneğin; yasal ancak arzu edilmeyen vergiden kaçınma türlerini

içeren AVP ile yasadışı vergi kaçırma arasındaki ince çizgi, işletmelerin ve onların mali danışmanlarının vergiye gönüllü uyumunu tehdit eden bir noktadır. Açıkçası kabul edilebilir ve edilemez vergiden kaçınma ya da vergi planlaması arasındaki ayırım, yasal değil ahlaki bir ayırımdır ve genel olarak içinde bulunulan toplumun görüşüne göre değişiklik gösterebilmektedir.

Dijital çağ öncesi döneme bakıldığında, AVP teknikleri daha ziyade uluslararası ticareti yürütmek için başka ülkelerde fiziki olarak bulunan ÇUŞ daha yaygın olarak kullandığı vergiden kaçınma yöntemleri olarak görülmektedir. Ancak 21. yy. başlarından itibaren yaşanan teknolojik gelişmeler ve internet altyapısındaki ilerlemeler, çok uluslu şirketlerin yanında yerel şirketlerinde dijitalleşmesine ve AVP tekniklerine daha rahat ulaşmasına olanak sağlamıştır.

AVP kendi doğası gereği ülke vergi matrahlarını hedef alan, görünüşte yasal kılıflara başvurarak şirketlerin vergi yükünü azaltmayı amaçlayan eylemlerdir. Bu nedenle, AVP'nin görünüşteki ve gerçek amacı arasındaki ayırımı yapmak vergi idarelerinin öncelikleri arasında yer almalıdır. Bu arada AVP'yi haksız vergi rekabeti ile karıştırmamak önemlidir. Çünkü ilki şirketlerin kendi vergi yükünü azaltma amaçlı eylemlerini içerirken, ikincisi devletlerin uluslararası yatırımcı çekmek için kullandıkları vergilendirme araçlarını içerir. Ancak bazı durumlarda hem OECD hem de AB her ikisi için de alınacak önlemleri bir arada incelemiştir.

Bununla birlikte, uluslararası vergilendirmede dijitalleşmenin körüklediği önemli bir sorun olmaya devam eden AVP'ye bağlı matrah aşınması ve kâr aktarımı problemi; ülke vergi matrahlarının erimesine ve daha düşük vergili ya da vergisiz ülke veya bölgelere doğru kaymasına neden olmaktadır. İçinde bulunduğumuz bu dijital çağda bu sorunun önlenmesi vergilendirme alanında çok daha güçlü bir uluslararası iş birliği ve koordinasyon gerektirmektedir.



## “Vergi Planlamasının Karanlık Yüzü-Agresif Vergi Planlaması“ Başlıklı Makalenin Araştırma ve Etik Beyanı Bilgileri

	Bu çalışma “Araştırma ve Yayın Etiği” değerlerine uygun olarak hazırlanmış ve intihal kontrol programında kontrol edilmiştir. Çalışmanın tüm sorumluluğu yazar(lar)a aittir.
<b>Bilgilendirme</b>	Herhangi bir bildiri veya tezden üretilmemiştir.
<b>Yazar Çıkar Çatışması Beyanı</b>	Çıkar çatışması bulunmamaktadır.
<b>Yazar Katkı Oranı Beyanı</b>	%100 yazar tarafından kaleme alınmıştır.
<b>Teşekkür</b>	Yok
<b>Etik Kurul Onay Belgesi</b>	Gerek yoktur.
<b>Ölçek İzni</b>	Gerek yoktur.

### Kaynakça

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006), Madde 13.
- Aslam, A. & Shah A. (2020). *Tec(h)tonic Shifts: Taxing The “Digital Economy”*, IMF Working Paper, WP/20/76.
- Assidi, S., Aliani, K. ve Omri, M.A. (2016). Tax Optimization And The Firm's Value: Evidence From The Tunisian Context. *Borsa Istanbul Review*, 16(3), 177-184.
- Aurea. (2020). What Are The Objectives Of Tax Planning?. <https://aureafp.co.uk/what-are-the-objectives-of-tax-planning/>, Erişim Tarihi: 15.12.2023
- Baker, P. (2015). The BEPS Project: Disclosure Of Aggressive Tax Planning Schemes, *INTERTAX*, 43(1), 85-90.
- Bhat, G. (2009). *Transfer Pricing, Tax Havens And Global Governance*, Discussion Paper / Deutsches Institut für Entwicklungspolitik, 7/2009.
- Buettner, T. & Wamser, G. (2013). Internal Debt And Multinational Profit Shifting: Empirical Evidence From Firm-Level Panel Data. *National Tax Journal*, 66(1), 63–96.
- Business Jargons.com. (2020). *Tax Planning*, <https://businessjargons.com/tax-planning.html>: Erişim Tarihi: 05.01.2024
- Çelebi, A.K. & Özcan, P.M. (2018). Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması: Seçilmiş Ülkelerde Ve Türkiye’de Uygulanan Kuralların

Değerlendirilmesi. *Balikesir University The Journal of Social Sciences Institute*, 21(39), 273-297.

CIAT (Inter-American Center of Tax Administrations) (2007), *Manual On International Tax Planning Control*, Chapter I International Tax Planning Control, 1-6.

Dourado, A.P. (2015). *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, *INTERTAX*, 43(1).

European Commission. (2012). *Commission Recommendation Of 6.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, Brussels, C(2012) 8806 Final.

European Commission. (2015). *Study On Structures Of Aggressive Tax Planning And Indicator*, Specific Contract No. 13 Under FWC TAXUD/2012/CC116.

European Commission. (2017a). *Aggressive Tax Planning Indicators Final Report*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, Doi: 10.2778/847061.

European Commission. (2017b). *European Semester Thematic Factsheet Curbing Aggressive Tax Planning*, 1-9. [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/eu-economic-governance-monitoring-prevention-correction/european-semester/thematic-factsheets/public-administration\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/eu-economic-governance-monitoring-prevention-correction/european-semester/thematic-factsheets/public-administration_en), Erişim Tarihi 02.02.2024 .

European Commission. (2020). *Reflections On The EU Objectives In Addressing Aggressive Tax Planning And Harmful Tax Practices Final Report*, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Luxembourg: Publications Office of the European Union.

European Council. (2016). *Council Directive (EU) 2016/1164 Of 12 July 2016 Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices That Directly Affect The Functioning Of The Internal Market*. Official Journal of the European Union, L 193/1.

European Council (2017c). *Council Directive (EU) 2017/952 Of 29 May 2017 Amending Directive (EU) 2016/1164 As Regards Hybrid Mismatches With Third Countries*. Official Journal of the European Union, L 144/1.

Gautami S. (2013). *Income Tax Planning: A Study Of Tax Saving Instruments*. *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, 2(5), 83-91.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)*, Resmi Gazete 18.11.2007-26704.

Gravelle, J.G. (2015). *Tax Havens: International Tax Avoidance And Evasion*, Congressional Research Service 7-5700, [www.crs.gov](http://www.crs.gov).

HM Treasury. (2014). *Tackling Aggressive Tax Planning In The Global Economy: UK Priorities For The G20-OECD Project For Countering Base Erosion And Profit Shifting*.

- Income Tax Management. (2020). *Meaning & Method Of Tax Planning*, <http://incometaxmanagement.com/Pages/Tax-Management-Procedure/5-1-Meaning-of-Tax-Planning.html>, Erişim Tarihi: 15.01.2024.
- ITC (2019). *Transfer Pricing In Latin America And The Caribbean A General Overview Based On CIAT Data Transfer Pricing Information Updated To November 2019*, <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5689>.
- Kaushik, S. (2013). *Tax Planning For The Salaried Eemployees*, Tax Spanner.com, [https://lekhpal.files.wordpress.com/2013/05/taxspanner\\_tax\\_planning\\_ebook.pdf](https://lekhpal.files.wordpress.com/2013/05/taxspanner_tax_planning_ebook.pdf), Erişim Tarihi: 05.01.2024.
- Kettis, A.B. (2020), *Addressing Aggressive Tax Planning Through Unitary Tax Or Self-Regulation - A Study On The Possible Need For An International Tax Reform* (Graduate Thesis). Lund University, Master of Laws Program.
- Kim, Y.R. (2020), *Digital Services Tax: A Cross-Border Variation Of The Consumption Tax Debate*, Utah Law Faculty Scholarship.
- Kofler, G. ve Sinnig, J. (2019). Equalization Taxes And The EU's 'Digital Services Tax, Haslehner vd. (Ed.), *Tax and the Digital Economy Challenges and Proposals for Reform*, Kluwer Law International B.V., 101-145.
- Li, J. (2014). *Protecting The Tax Base In The Digital Economy*, United Nations, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries Paper No. 9.
- Laurencia, E., Amalia, D. (2020). *The Effect Of Tax Planning On Financial Performance Of Manufacturing Companies In Indonesia*. In Proceedings of the 2nd International Conference on Applied Economics and Social Science (ICAESS 2020) - Shaping a Better Future Through Sustainable Technology, 186-191, Doi: 10.5220/0010355801860191
- Mgammal, M.H. & Ismail, K.N. (2015). Corporate Tax Planning Activities: Overview Of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations And Approaches. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(4), 350-358, Doi: 10.5901/mjss.2015.v6n6s4p350.
- Merle, R., Al-Gamrh, B., Ahsan, T. (2019). Tax Havens And Transfer Pricing Intensity: Evidence From The French CAC-40 Listed Firms. *Cogent Business & Management*, 6: 1647918, 1-12, Doi: 10.1080/23311975.2019.1647918
- Mileusnic, M. (2023). *Measures Tackling Aggressive Tax Planning In The National Recovery And Resilience Plans*, EPRS | European Parliamentary Research Service, 1-10.
- Neubig, T. & Wunsch-Vincent, S. (2018). Tax Distortions In Cross-Border Flows Of İntangible Assets. *International Journal of Innovation Studies*, 1-21.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2024), *2024 Yılı Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri*, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, Erişim Tarihi: 17.04.2024.

- OECD. (2013). *Action Plan On Base Erosion And Profit Shifting*, OECD Publishing, Doi: 10.1787/9789264202719-en.
- OECD. (2014), *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address The Tax Challenges Of The Digital Economy*, OECD Publishing.
- OECD. (2015). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions And Other Financial Payments*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Doi: 10.1787/9789264241176-en.
- OECD. (2017). *Oecd Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations 2017*, Doi: 10.1787/tpg-2017-en.
- OECD. (2011). *Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning*, Doi: 10.1787/9789264119222-en.
- OECD. (2011). *Tacling Agressive Tax Planning Thorough Improved Transparency And Disclosure*, OECD Publishing.
- Office of the United States Trade Representative. (2020). Initiation Of Section 301 Investigations Of Digital Services Taxes, *Federal Register*. 85(109), Notices s.34709.
- Otto, F., Michael, F. Philipp, G., Gertraud, L., Martina, N., Martin S., (2015). *Tax Avoidance, Tax Evasion And Tax Havens*, AK Wien Verlags- und Herstellungsort: Wien
- Pratono, E. N. (2021). *The Impact Of Tax Planning, Deferred Tax And Leverage Towards Earning Management In Consumer Goods Company Listed At Indonesia Stock Exchange*, <http://repository.uph.edu/41755/>.
- Reiter, F., Langenmayr, D. ve Holtmann, S. (2020). *Avoiding Taxes: Banks' Use Of Internal Debt*, *International Tax And Public Finance*, Doi: 10.1007/s10797-020-09625-2, 1-30.
- Rosenthal, C., Broxterman, B. (2020). *Perfect Storm: COVID-19 And 2020 Election— Unexpected Windfall For E&G Tax Planning*. *Business Valuation Update*, 26(5), 1-3.
- Rukundo, S. (2020). *Addressing The Challenges Of Taxation Of The Digital Economy: Lessons For African Countries*, ICTD Working Paper 105.
- Sorbe, S., Johansson, A. (2017). *International Tax Planning And Fixed Investment*, Economics Departments Working Papers No. 1361, OECD.
- The Fair Tax Campaign. (2013). *How Do Companies Avoid Tax?*, 10, <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2014/01/How-Companies-Avoid-Tax.pdf> Erişim Tarihi: 12.12.2020 .
- The Accountancy Partnership (2020). *Tax Avoidance, Tax Planning And Tax Evasion – What's The Difference?*, <https://www.theaccountancy.co.uk/tax/tax-avoidance-tax-planning-tax-evasion-whats-difference-6316.html> Erişim tarihi:16.01.2024.

- Ubay, B. (2020a). Dijital Ekonominin Dijital Vergi Cennetlerinin Gelişimine Etkisi. *Kocatepe İİBF Dergi*, 22(1), 28- 44.
- Ubay, B. (2020b). *AB’de Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Ve Türkiye*, Ankara: Orion–Hukuk Yayınları.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2020). *Covid-19 And E-Commerce Impact On Businesses And Policy Responses*, UNCTAD.
- Valderrama, I.M., Mazz, A., Quinones, N., West, C., Pistone, P., Zimmer, F., Schoueri, LE. (2018). Tools Used By Countries To Counteract Aggressive Tax Planning In Light Of Transparency, *INTERTAX*, 46(2), ss.140-155.
- World Economic Forum. (WEF). (2019). *Corporate Tax, Digitalization And Globalization*, White Paper, Geneva, Switzerland.
- World Intellectual Property Organization (WIPO). (2017), *World Intellectual Property Report 2017 - Intangible Capital in Global Value Chains*, Geneva, Switzerland.
- Zheng, Z. (2017). International Tax Planning And Strategies Of Multinational Enterprises In China. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research (ASSEHR)*, 168.

# The Dark Face of Tax Planning-Aggressive Tax Planning

Biol UBAY

## Extended Abstract

A significant portion of tax revenue losses is related to tax avoidance and tax evasion. Tax planning, which includes legal tax avoidance actions, is considered as tax expenditure, while unethical tax planning actions that misuse legal loopholes are considered aggressive tax planning (ATP). ATP is, in general, using of conflicts between different tax systems to by multinational companies to reduce their tax burden. However, globalization fueled by digitalization has made this phenomenon available to all digitalized companies. In the fight against aggressive tax planning, the measures taken at the OECD, European Union and individual country level are aimed at reducing the tax losses in this context.

In an increasingly globalizing world with the impact of digitalization, physical customs borders between countries have disappeared, while capital and companies have become more mobilized. On the other hand, digitalization has made not only national but also international taxation rules more complex and difficult to comply with. Therefore, a strengthened international cooperation in the field of taxation is an important step in reducing tax fraud, tax evasion, tax avoidance and increasing the functionality of the country's economic policy by strengthening voluntary compliance with tax.

It is important to clarify some ambiguities regarding the measures to be taken against tax avoidance and tax evasion. For example; The fine line between ATP, which involves legal but undesirable forms of tax avoidance, and illegal tax evasion is a point that threatens the voluntary tax compliance of businesses and their financial advisors. Frankly, the distinction between acceptable and unacceptable tax avoidance or tax planning is a moral, not a legal, distinction and may vary depending on public opinion in general.

ATPs are actions that, by their nature, target the country's tax bases and seemingly aim to reduce the tax burden of companies by resorting to legal cover. Therefore, distinguishing between the apparent and real purpose of the ATP should be among the priorities of tax administrations. Meanwhile, it is important not to confuse ATP with unfair tax competition. Because while the first includes the actions of companies aimed at reducing their own tax burden, the second includes the taxation tools used by states to attract international investors. However, in some cases, both the OECD and the EU have examined the measures to be taken for both of them together.

However, the problem of base erosion and profit transfer due to ATP, which continues to be an important problem fueled by digitalization in international taxation; It causes country tax bases to melt and shift towards countries or regions with lower or no taxes. In this digital age, preventing this problem requires much stronger international cooperation and coordination in the field of taxation.

*Bu sayfa dizgi amaciyla boş bırakılmıştır.  
This page intentionally left blank.*