



ÜLKELER ARASI VERGİ REKABETİ VE BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING) EYLEMLERİNİN ALTYAPISI

Şaban Küçük

Özet:

Vergilendirmede matrahın erozyonu ve vergiye esas matrahın aşındırılmasına ilişkin yöntemlerin önüne geçilmesi için geliştirilen ve kullanılan metotlar, ulusal mali sistemlerde öngörülen vergi ve mali güvenlik önlemlerinin işlerliği, pratik uygulamaların başarısı son dönemde Maliyeci ve Vergicilerin en önemli konularından bir tanesi olmuştur. Bu alanda OECD ve özellikle G-20'nin de dahliyle uluslararası iyi uygulama örnekleri ve supranasyonal veya uluslararası örgütlerin yaptıkları çalışmalar artmış ve ülkelerin kamu maliye tercihlerini şekillendirmeye başlanmıştır. Bu makalemizde, özellikle son dönemde uluslararası alanda yapılan bu çalışmaların alt yapısı incelenecek ve sonraki makalelerde ise spesifik konulara değinilecektir.

Anahtar Kelimeler:

BEPS, Uluslararası Vergilendirme, G-20, Vergi Rekabeti, Dijital Ekonomi, Yapay İşyeri, Faiz Ödemeleri, Vergi Cennetleri

GİRİŞ

BEPS son yıllarda Maliyeciler, vergi uzmanları ve uygulayıcılar arasında en çok kullanılan kısaltmalardan bir tanesi oldu. Ülkelerin daha fazla yatırımcıyı teşvik etmek için vergi oranlarını düşürmesi, “haksız” olarak tabir edilebilecek vergi rekabeti ile “dibe doğru bir yarış” içine girilmesi ve vergi anlaşmalarının suiistimali gibi konular önemini artırdı. Dijital ekonomide hızına yetişilemeyen gelişmeler, satış ve pazarlama kanallarının takip edilemez çeşitliliğe ulaşması, işyeri tabirinin fiziksel sınırların çok üzerinde “sanal” bulut vs gibi ortamları da kapsaması ülkeleri bu alanda daha fazla işbirliği yapmaya da sevk etti. Ayrıca, anlaşmazlıkların çözümü, üzerinde anlaşılan belli konularda Uluslararası vergi anlaşmalarının



otomatik uyumu, çok uluslu ve belli büyüklüğü aşan işletmelerin tüm işlemlerinin dünya çapında şeffaf bir şekilde ve standartlar dahilinde izlenmesi ve raporlanması, vergi planlamasına yönelik çalışmaların kamuoyu ile paylaşılması gibi çağa uygun yaklaşımlar da daha çok benimsenmeye başladı.

Neden Önemli Bir Konu: Bilindiği üzere ülkeler arası gelişmişlik farkları kalkınma sorunları yaratırken dünya ticaretinin yarısından fazlasına hâkim uluslararası yatırımların kar odaklı ve ulusal çıkarları aşan ölçekteki hacimleri küresel ölçekte üretim, adil paylaşım ve ortak hedefler belirlenmesi açısından sorunlar doğmasına yol açmaktadır. Özellikle zararlı vergi rekabeti pratiklerinin yoğun olduğu, avantajlı vergi koşullarının bulunduğu bölge, ülke veya alt bölgelere yönelik parasal hareketlerin ve yatırımların artması nihayetinde sıfır toplamlı bir oyun veya “dibe doğru yarış” sarmalı ile sonuçlanabilmektedir. Bu duruma literatürde “haksız vergi rekabeti” denilmektedir.

Verginin Rekabeti Olur mu? Bu noktada, vergi rekabeti olarak tanımlanabilecek olan ve çoğunlukla uluslararası yatırımları, finansı ve ekonomik cazibeyi artırma adına vergi oranlarını düşük tutan uygulamalar, vergi anlaşmalarından kaynaklanan boşluklara göre tasarlanmış ve sürdürülen vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri, çifte vergilememe sonuçlarına yol açan uygulamalar ve son 30 yılda büyüme ve kalkınmasını vergi rekabeti ile sağlamaya çalışan ülkelerin varlığı bu açıdan önemlidir. 1998’de OECD tarafından zararlı vergi rekabetine yönelik başlayan çalışmalarda vergi cennetleri, düşük oranda vergilendirmenin olduğu ya da hiç vergilendirme olmayan, diğer ülkelerle etkin bir bilgi değişiminin olmadığı, şeffaflıktan yoksun ve çoğunlukla ekonomik etkinliğin hiç/kısmen olmadığı ülkeler olarak tanımlanmıştır.

Faydası Var mı? Literatürde yararları ve zararları tartışılan vergi rekabeti konusu, uluslararası kara para aklanması, demokrasileri gelişmemiş ülkelerden gelen kaynakları belirsiz finansal varlıkların kümelenmesine olanak sağlaması ve uluslararası suç şebekelerinin bu imkanlardan yararlanabilmeleri nedeniyle yalnızca optimal vergi oranı ve hasılatı, vergi adaleti ve verginin büyüme ve kalkınmaya etkisi sorunsalı olması yanında, meseleyi uluslararası refah, siyaset ve işbirliği alanının önemli bir konusu yapmaktadır.



Vergi rekabetinin “haksız” ön sıfatıyla birlikte anıldığında özellikle ön plana çıkan tarafı ortadayken, olumlu etkileri de yok değildir. Özellikle, “devlet zorunlu bir fenadır” veya minimalist devlet akımından devşirme bir ifadeyle, devletin küçük olması esastır. Bu noktada, vergi rekabetinin dolaysız vergileri sürekli baskılaması ve ülkelerin vergi oranlarını istikrarlı bir şekilde düşürmüş ve düşürmekte olmaları, kaynakların daha etkin ve ekonomik bir şekilde kullanıldığını göstermekte olabilir. Tabii ki, bu varsayım bu savların doğruluğuna ve vergilemenin iktisatta kamu maliyesinin tahsis, üretim ve etkinlik fonksiyonlarının kısmi reddine dayanmaktadır.

Kamu Hizmetlerinin Finansman Sorunu: Bazı ülkeler veya bölgeler bu alanda saldırgan bir vergi rekabeti içindeyken, ulus devletler de kendilerinden beklenen bir refleksin sonucu olarak bu tür uygulamalarla mücadele etme bilinciyle hareket etmektedirler. Halen vergilerin kamu maliyesinde en önemli finansman kaynağı olması sebebiyle, vatandaşlara ve topluma sunulacak kamu hizmetleri ve refahın birincil yansıması kamu bütçeleri olmaktadır. Daha iyi kamusal hizmetler sunulabilmesi için daha fazla kamusal kaynak gerekmektedir. Bu da ülkelerin bir taraftan düşük vergi oranları ve vergi rekabeti ile daha çok yatırım ve finansman imkânı yakalama bir yandan da daha çok vergi toplama hedefleri arasında bir çelişki doğmasına neden olmaktadır.

Bu çelişki ortada olmakla beraber her ülkede kamu harcamalarının sürdürülebilmesi amacıyla çeşitli vergi güvenlik önlemleri uygulanabilmekte ancak uluslararası boyutlu işletme ve işlemlerde bu önlemler bazen işlevsiz kalabilmektedir.

Yatırım İştahı ve Ekonomik Kalkınmaya Etkisi: Devletler veya uluslar birbiri ile yarışan birçok kamusal amaç veya hedefi aynı zaman düzlemi ve koşullar altında çözmek durumunda kalabilmektedir. Kısa vadede kayıtlı, düzgün işleyen bir ekonomi ve mali sisteme kavuşmak hem kolay olmadığı gibi, yeterince palazlanmayan bir ekonomide ağır vergi yükleri nedeniyle gelişmemiş sektörler ve ekonomik alanlar üzerinde gereksiz mali yükler doğmaması istenebilmektedir.

Bu noktada vergi rekabetinin bir ülkede belli bir zaman diliminde var olan vergi adaletini olumsuz etkilediği öne sürülebilir. Dolaylı vergilerin adaletsiz, gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin -vergilemenin gelir bölüşümü üzerindeki pozitif etkisi dolayısıyla- adaletli olduğu



savından hareketle, haksız vergi rekabetinin ülkelerin mevcut vergi adaletini olumsuz etkilediği düşünülmektedir. Vergi rekabetinin bir diğer negatif etkisinin de kamu bütçeleri üzerinde yarattığı olumsuz etki olduğu açıktır. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde kamu açıkları, bütçe açıkları ve kamu borçları vergi rekabetinden dolayı azalan vergi gelirleri nedeniyle ikinci kez olumsuz etkileme potansiyeline sahiptir.

Vergi Cennetleri: Aşırı vergi planlaması, vergi yüklerinin düşük olduğu ülke ve bölgelerin doğması, bu alanda ortaya çıkan mali boşluk ve vergi cennetlerinin oluşması gelişmiş ülkeler kadar gelişmekte olan ülkeler açısından da sorunlar oluşturmaktadır. Konu sadece ülkelerin kendi alanlarında hakkı olan vergiyi toplayabilmeleri açısından değil aynı zamanda ülke kaynaklarının, kaynağı belirli olmayan finansal varlıkların veya yolsuzluk, hile, kaçakçılık benzeri yollarla edinilmiş kaynakların izinin sürülmesi ve takip edilmesi ve engellenmesi açısından da çok önemlidir.

Uluslararası medyaya zaman zaman yansıyan vergi cennetleri, off-shore hesaplar ve şirketler, düşük vergi ödeyen uluslararası şirketler kamuoyunu meşgul etmektedir. Bu çerçevede küresel toplam refahın artmasına faydası olmayan ve kimi zaman operasyonel maliyetleri, neden olduğu negatif dışsallıklar, uluslararası terör veya suç şebekelerinin lehine olması, yatırım ve üretim ortamının gelişmesi için gereken esas koşullar ve altyapı yerine palyatif mahiyette olan bu tür vergisel oyunlara başvurulması tüm dünyanın faydasına olmayabilir.

BEPS: Tüm bu bilgiler ışığında OECD-G20 liderliğinde yürütülen ve 2013 yılından beri belli bir olgunlaşma seviyesine ulaşan BEPS eylemleri haksız vergi rekabeti ve kaybıyla ilgili önemli öneriler ve aksiyonlar öngörmektedir.

1. Dijital Ekonominin Vergisel Zorlukları
2. Hibrit Düzenlemelerin Etkileri
3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları (CFC Rules)
4. Faiz vb Mahiyetteki Ödemelerin Matrah Aşındırmasının Önüne Geçilmesi
5. Zararlı Vergi Uygulamalarının Engellenmesi (Özün Önceliği ve Şeffaflık)
6. Vergi Anlaşmalarının Uygunsuz Kötüye Kullanımı (Suiistimal)
7. Yapay “İşyeri” ve Sonuçları
8. Gayrimaddi Duran Varlıklar
9. Risk ve Sermaye



10. Yüksek Riskli İşlemler
11. BEPS'e ilişkin Takip ve Değerlendirme
12. Zorunlu Açıklamalar
13. Belgelendirme Yükümlülükleri
14. Daha Etkin Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri
15. Vergi Anlaşmalarının Otomatik Uyumu

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bunun dışında Uluslararası Vergi İdareleri Arasında Yardımlaşma Anlaşması, Bilgi Değişimi, Uluslararası Anlaşmaların BEPS Uyarınca Güncellenmesi (MLI), OECD tarafından Transfer Fiyatlandırması düzenlemelerinde (TP) ve Model Anlaşmada yapılan güncelleme ve değişiklikler ülkelerin bu konuda birbirleriyle çok fazla konuda anlaşma zemini yakalama ve vergi rekabetini engelleme konularında daha somut adımlar attığını göstermektedir.

Vergi ve kamu maliyesi alanı giderek uluslararası arenaya daha çok açılan ve ülkelerin ortak çözüm iradesi ile aşılmaya çalışılan bir dizi probleme odaklanmaktadır. OECD ve G-20 ülkelerinin liderliğinde her bir aksiyonun hızlı takibi ve sonuçların değerlendirilmesi mümkün olacaktır.

BEPS bu açıdan en önemli eylem planı olup detaylarına ayrı birer yazıda değinilecektir.

Saygılarımla

**Makale Lebib Yalkın Dergisinin Eylül 2017 sayısında yayımlanmıştır.*