

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ	1
GİRİŞ.....	7

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇIRMA, VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ PLANLAMASI

1.1. VERGİ KAÇIRMA	12
1.2. VERGİDEN KAÇINMA.....	17
1.3. VERGİ PLANLAMASI	18
1.4. KAVRAMLARIN KARŞILAŞTIRILMASI.....	20
1.4.1. Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmanın Karşılaştırılması.....	20
1.4.1.1. Muvazaa	25
1.4.1.2. Peçeleme (Perdeleme).....	26
1.4.2. Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlamasının Karşılaştırılması	27

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI STRATEJİLERİ

2.1. ULUSLARARASI VERGİ ARBİTRAJı.....	34
2.2. ANLAŞMA SUİSTİMALİ.....	45
2.2.1. Anlaşma Alışverişi.....	46
2.2.2. Diğer Anlaşma Suistimali Tipleri	49
2.3. DİJİTAL EKONOMİ.....	50
2.3.1. Dijital Ekonominin Özellikleri.....	50
2.3.1.1. Hareket Kabiliyeti	50
2.3.1.2. Veri Kullanımı	52
2.3.1.3. Ağ Etkileri.....	52
2.3.1.4. Çok Taraflı İş Modelleri	52
2.3.1.5. Monopol ya da Oligopol Eğilimi.....	53
2.3.1.6. Volatilité	54
2.3.2. Uluslararası Vergi Planlamasında Dijital Ekonominin Rolü	54
2.3.2.1. Daimi İş Yerin Bertaraf Edilmesi	55
2.3.2.2. Suni Yapılanmalar Suretiyle Varlık, Fonksiyon ve Risklerin Yeniden Dağıtılması	60
2.4. İŞ YERİ	61
2.4.1. İş Yeri Kavramının Doğuşu	61
2.4.2. 2014 OECD Model Anlaşması'na Göre İş Yeri Kavramı.....	62
2.4.3. İş Yeri Kavramının Bertaraf Edilmesi ve Suistimali.....	64
2.4.3.1. İş Yeri Kavramının Bağlantı Noktası Olarak İşlevini Yitirmesi	64

2.4.3.2. Komisyoncu Sözleşmeleri ve Benzeri Stratejilerle İş Yeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma	66
2.4.3.3. Belirli Faaliyet İstisnaları Aracılığı ile İş Yeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma	67
2.5. FAİZ VE DİĞER FİNANSAL ÖDEMELER	68
2.6. ZARARLI VERGİ UYGULAMALARI.....	70
2.6.1. Tercihli Vergi Rejimleri	72
2.6.2. Vergi Cennetleri	74
2.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASI	82
2.7.1. Transfer Fiyatlandırmasının Doğuşu	82
2.7.2. Uluslararası Vergi Planlamasında Transfer Fiyatlandırmasının Rolü	85
2.7.2.1. Gayrimaddi Haklar	89
2.7.2.2. Risk ve Sermaye.....	103
2.7.2.3. Düşük Katma Değerli Grup İç i Hizmetler	104

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI İLE MÜCADELE

3.1. GENEL OLARAK.....	110
3.1.1. Ulusal Düzeyde Alınan Önlemler	110
3.1.2. Uluslararası Düzeyde Alınan Önlemler: OECD VE UN	120
3.1.2.1. OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	121
3.1.2.2. UN Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	127
3.1.3. Uluslararası Düzeyde Alınan Önlemler: EU	129
3.2. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI STRATEJİLERİ İLE MÜCADELE	132
3.2.1. Uluslararası Vergi Arbitrajının Önlenmesi	133
3.2.1.1. Uluslararası Vergi Arbitrajının Ulusal Vergi Kuralları ile Önlenmesi.....	134
3.2.1.2. Uluslararası Vergi Arbitrajının Uluslararası İş Birliği ile Önlenmesi: OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	135
3.2.1.3. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	144
3.2.2. Anlaşma Suistimalinin Önlenmesi.....	147
3.2.2.1. Anlaşma Suistimalinin Vergi Anlaşması Kuralları ile Önlenmesi	149
3.2.2.1.1. Örtülü Genel Kötüye Kullanma Karş ıtı Prensipleri	149
3.2.2.1.1.1. Örtülü GAAR'ın Mevcudiyetine İliş kin Literatürdeki Tartış malar	149
3.2.2.1.1.2. OECD'nin Örtülü GAAR'ın Mevcudiyetine İliş kin Yaklaş ımı	151
3.2.2.1.1.2.1. OECD'nin 2003 Yılından Önceki Yaklaş ımı.....	151
3.2.2.1.1.2.2. OECD'nin 2003 Yılı Model Anlaş ma Yorum Değ iş iklikleri ve Kılavuz İlke.....	151

3.2.2.1.1.2.3. BEPS 6. Eylem Planı Çerçevesinde Yapılan Değişiklikler ve Temel Amaç Testi.....	154
3.2.2.1.2. Gerçek Lehdar.....	155
3.2.2.1.2.1. Gerçek Lehdar Kavramının İç Hukuk Referansıyla Yorumlanması.....	157
3.2.2.1.2.2. Gerçek Lehdar Kavramının Bağımsız Bir Anlaşma Kavramı Olarak Yorumlanması.....	158
3.2.2.1.2.3. Gerçek Lehdar Kavramının Yorumlanmasında OECD'nin Yaklaşımı.....	158
3.2.2.1.2.3.1. OECD Yorumlarında 2003 Yılında Yapılan Değişiklikler	159
3.2.2.1.2.3.2. Gerçek Lehdar Kavramının Yorumlanmasına İlişkin Örnek Yargı Kararları.....	161
3.2.2.1.2.3.3. OECD Yorumlarında 2014 Yılında Yapılan Değişiklikler	162
3.2.2.1.2.3.4. BEPS 6. Eylem Planı Çerçevesinde Yapılan Değişiklikler	163
3.2.2.1.3. Menfaatlerin Sınırlanması.....	164
3.2.2.1.3.1. LOB Düzenlemesinin Gelişimi	165
3.2.2.1.3.2. LOB Hükümlerine İlişkin OECD Uygulamaları.....	166
3.2.2.2. Anlaşma Suistimalinin Uluslararası İş Birliği ile Önlenmesi: BEPS 6. Eylem Planı	169
3.2.2.2.1. Üç Ayaklı Yaklaşım.....	169
3.2.2.2.3.1. Açık İfade.....	170
3.2.2.2.3.2. Menfaatlerin Sınırlanması (LOB).....	171
3.2.2.2.3.3. Temel Amaç Testi (PPT)	173
3.2.2.2.3.3.1. PPT Kuralının Unsurları	174
3.2.2.2.3.3.1.1. Bir Anlaşma Faydası Elde Edilmesi.....	175
3.2.2.2.3.3.1.2. Subjektif Unsur.....	177
3.2.2.2.3.3.1.2.1. “Temel Amaçlardan Biri” İfadesi.....	177
3.2.2.2.3.3.1.2.2. İspat Yükü ve “Makul” İfadesi	180
3.2.2.2.3.3.1.3. Objektif Unsur	181
3.2.2.2.3.3.1.3.1. “İlgili Hüküm” İfadesi	181
3.2.2.2.3.3.1.3.2. İspat Yükü.....	183
3.2.2.2.3.3.2. PPT Kuralının Diğer Suistimal Karşıtı Düzenlemelerle İlişkisi.....	183
3.2.2.2.3.3.2.1. PPT Kuralının Ulusal Hukuk Kuralları ile İlişkisi	184
3.2.2.2.3.3.2.2. PPT Kuralının Kılavuz İlke ile İlişkisi.....	185
3.2.2.2.3.3.2.2. PPT Kuralının Anlaşma SAAR'ları ile İlişkisi ...	186
3.2.2.2.3.3.2.2.1. PPT Kuralının LOB ile İlişkisi	186
3.2.2.2.3.3.2.2.2. PPT Kuralının Gerçek Lehdar ile İlişkisi ...	188
3.2.2.2.2. Asgari Standart	190
3.2.2.2.3. BEPS 6. Eylem Planı'nın Sonuçları: 2017 OECD Model Anlaşması ve Çok Taraflı Anlaşma	191

3.2.2.3. Anlaşma Suistimalinin İç Hukuk Düzenlemeleri ile Önlenmesi	193
3.2.2.3.1. İç Hukuk Düzenlemelerinin Anlaşma Alışverişi ile Mücadelede Kullanılmasına İlişkin Literatürdeki Tartışmalar	195
3.2.2.3.2. OECD'nin İç Hukuk Düzenlemelerinin Anlaşma Alışverişi ile Mücadelede Kullanılmasına İlişkin Yaklaşımı	196
3.2.2.3.2.1. OECD'nin 2003 Yılından Önceki Yaklaşımı	196
3.2.2.3.2.2. OECD'nin 2003 Yılı Model Anlaşma Yorum Değişiklikleri	197
3.2.2.3.2.3. BEPS 6. Eylem Planı Çerçevesinde Yapılan Değişiklikler	198
3.2.2.3. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	199
3.2.2.3.1. Ulusal Hukuk Kurallarıyla Anlaşma Suistimalinin Önlenmesi	200
3.2.2.3.2. Anlaşma Kurallarıyla Anlaşma Suistimalinin Önlenmesi	201
3.2.2.3.2.1. Gerçek Lehdar	201
3.2.2.3.2.2. Menfaatlerin Sınırlanması	204
3.2.2.3.2.3. MLI	206
3.2.3. Dijital Ekonomide Vergi Planlamasının Önlenmesi	208
3.2.3.1. Dijital Ekonomide Vergi Planlamasının Uluslararası İş Birliği ile Önlenmesi: OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	209
3.2.3.1.1. BEPS 1. Eylem Planı	210
3.2.3.1.1.1. Dijital Ekonomide Mevcut BEPS Riskleri ile Mücadele	212
3.2.3.1.1.2. Dijital Ekonomide Daha Geniş Çaplı Vergisel Sorunlar ile Mücadele	215
3.2.3.1.1.2.1. Yeni Bir Bağlantı Noktası: Önemli Ekonomik Mevcudiyet	216
3.2.3.1.1.2.2. Dijital İşlemler Üzerinden Yapılacak Vergi Tevkifatı	224
3.2.3.1.1.2.3. Dengeleme Vergisi	226
3.2.3.1.1.2. Geçici Rapor 2018 ve Geçici Çözüm Önerileri	228
3.2.3.1.3. BEPS 2.0	230
3.2.3.1.3.1. Birinci Ayak: Birleşik Yaklaşım	231
3.2.3.1.3.1.1. Yeni Vergilendirme Yetkisi: Tutar A	234
3.2.3.1.3.1.2. Tutar B	242
3.2.3.1.3.2. İkinci Ayak: Küresel Asgari Vergi (GloBE)	243
3.2.3.1.3.2.1. Geliri Dahil Etme Kuralı (HIR)	249
3.2.3.1.3.2.2. Düşük Vergilenmiş Ödemeler Kuralı (UTPR)	250
3.2.3.1.3.2.3. Dönüştürme Kuralı (SOR)	251
3.2.3.1.3.2.4. Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR)	251
3.2.3.1.3.2.5. Kuralların Uygulama Sırası	252
3.2.3.2. Tek Taraflı Önlemler	254
3.2.3.3. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	261
3.2.3.3.1. VUK'un 11. Maddesi ve 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı	261
3.2.3.3.2. Dijital Hizmet Vergisi	264
3.2.3.3.3. BEPS 2.0	268

3.2.4. İş Yerine İlişkin Hükümler Kullanılarak Vergi Planlamasının Önlenmesi	270
3.2.4.1. İş Yerine İlişkin Hükümler Kullanılarak Vergi Planlamasının Uluslararası İş Birliği ile Önlenmesi: OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	271
3.2.4.1.1. BEPS 7. Eylem Planı	274
3.2.4.1.1.1. Komisyoncu Sözleşmeleri ve Benzeri Stratejilerle İş Yeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınmanın Önlenmesi	274
3.2.4.1.1.2. Belirli Faaliyet İstisnaları Aracılığı ile İş Yeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınmanın Önlenmesi	276
3.2.4.1.1.3. Temel Amaç Testi Kuralı (PPT)	277
3.2.4.1.2. BEPS 15. Eylem Planı ve MLI	278
3.2.4.1.3. BEPS 2.0	280
3.2.4.2. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	281
3.2.5. Faiz ve Diğer Finansal Ödemelerin Vergi Planlaması Aracı Olarak Kullanılmasının Önlenmesi	288
3.2.5.1. Tek Taraflı Önlemler	288
3.2.5.2. Faiz ve Diğer Finansal Ödemelerin Vergi Planlaması Aracı Olarak Kullanılmasının Uluslararası İş Birliği ile Önlenmesi: OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	289
3.2.5.3. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	295
3.2.6. Zararlı Vergi Uygulamalarının Vergi Planlaması Aracı Olarak Kullanılmasının Önlenmesi	301
3.2.6.1. Tek Taraflı Önlemler	302
3.2.6.1.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC)	303
3.2.6.2. Zararlı Vergi Uygulamaları ile Vergiden Planlamasının Uluslararası İş Birliği ile Önlenmesi: OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	305
3.2.6.2.1. Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesi ve Bilgi Değişimi	305
3.2.6.2.2. BEPS	308
3.2.6.2.2.1. BEPS 5. Eylem Planı	309
3.2.6.2.2.2. BEPS 3. Eylem Planı	312
3.2.6.2.2.3. BEPS 2.0	316
3.2.6.2.3. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	316
3.2.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Vergi Planlamasının Önlenmesi	326
3.2.7.1. Transfer Fiyatlandırması ile Vergiden Planlamasının Uluslararası İş Birliği ile Önlenmesi: OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	326
3.2.7.1.1. Yaratılan Değer	328
3.2.7.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi ve Ötesi	333
3.2.7.1.3. BEPS 8. Eylem Planı: Gayrimaddi Haklar	342
3.2.7.1.4. BEPS 9. Eylem Planı: Risk ve Sermaye	355
3.2.7.1.5. BEPS 10. Eylem Planı	368
3.2.7.1.5.1. Grup İçi Hizmetler	368
3.2.7.1.5.1.1. Fayda Testi	369

3.2.7.1.5.1.2. Emsale Uygun Bedelin Tespiti	371
3.2.7.1.5.1.3. Düşük Katma Değerli Grup İçi Hizmetler.....	372
3.2.7.1.5.2. Kar Bölüşüm Yöntemi	375
3.2.7.1.6. BEPS 14. Eylem Planı	382
3.2.7.1.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	386
3.2.7.1.8. Güvenli Limanlar	388
3.2.7.2. Diğer Çözüm Önerileri.....	390
3.2.7.3. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	396
3.2.8. Vergide Şeffaflık.....	403
3.2.8.1. Vergisel Amaçlı Şeffaflık.....	403
3.2.8.2. Bilgi Değişimi	407
3.2.8.3. Gerçek Faydalanıcının Belirlenmesi	409
3.2.8.4. BEPS Kapsamında Şeffaflığın Sağlanması.....	410
3.2.8.4.1. BEPS 11. Eylem Planı	415
3.2.8.4.2. BEPS 12. Eylem Planı	416
3.2.8.4.3. BEPS 13. Eylem Planı	417
3.2.8.5. Türkiye Nezdinde Yürütülen Çalışmalar	423
SONUÇ	431