

AGRESİF VERGİ PLANLAMASININ TEORİK ÇERÇEVESİ: ÇİFT İRLANDA-HOLLANDA SANDVIÇ YÖNTEMİ

THEORETICAL FRAMEWORK OF AGGRESSIVE TAX PLANNING: DOUBLE IRISH-DUTCH SANDWICH METHOD



Barış YILDIZ*

ÖZ

Vergi planlaması, uluslararası büyük şirketler tarafından vergi yüklerini azaltmak için kullanılan bir yöntemdir. Bu planlamalardan yararlanabilmek için kullanılan en önemli argüman, ülkeler arasındaki vergisel boşluklardır. Ülkeler ve şirketler açısından, vergi planlamalarının kullanılmasının yasadışı bir tarafı yoktur. Ancak, vergi planlaması ülkelerin vergi kaybına neden olan bir faktör haline gelirse, sorunlar yaratan agresif vergi planlamaları ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi planlaması artık vergi kanununun ruhuna aykırılık teşkil eden bir uygulama olarak kullanılmaktadır. Agresif vergi planlamalarının en çok uluslararası büyük dijital şirketler tarafından kullanıldığı dikkat çekmektedir. Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yöntemi, telif hakkı kullanımı yoluyla vergi yükünü azaltan ve vergi kayıplarına neden olan özel bir agresif vergi planlaması yöntemidir. Vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında ka-

ABSTRACT

Tax planning is a method used by large international companies to reduce tax burdens. The most important argument used to benefit from these plans is the tax gaps between countries. For countries and companies, there is nothing illegal about using tax planning. However, if tax planning becomes a factor that causes tax loss in countries, aggressive tax planning that creates problems emerges. Because, tax planning is now used as an application that contradicts the spirit of tax law. It is noteworthy that aggressive tax planning is mostly used by major international digital companies. The Double Irish-Dutch Sandwich method is a special form of aggressive tax planning that reduces tax burden through copyright use and causes tax losses. These methods between tax avoidance and tax evasion, cause tax losses with the uncertainties they create in the economic system. One of the most important methods that

* Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, barisyildiz61@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-6186-4038.
Yıldız, B. (Ekim 2019). Agresif Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi: Çift İrlanda-Hollanda Sandviç Yöntemi, *Vergi Raporu*, 241, (28-45).

lan bu yöntemler ekonomik sistemde yarattıkları belirsizliklerle vergisel zararlara yol açmaktadır. Ülkelerin vergisel kayıplarını telafi etmek için kullanacakları yöntemlerden en önemlisi bu kayıplara neden olan faktörleri tespit etmektir. Sonrasında ise bunları ortadan kaldıracak stratejileri belirlemektir. Bu nedenle agresif vergi planlaması ile Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yönteminin temel özelliklerin ve motivasyonların tanımlanması önemlidir. Bu yöntemlere karşı yürütülen mücadelede ülkelerin kendi çabaları önemlidir. Ancak uluslararası işbirlikleri olmadan başarı sağlamanın zor olduğu görünmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Planlaması, Agresif Vergi Planlaması, Çift İrlanda-Hollanda Sandviç.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H26, H29.

GİRİŞ

Vergi planlaması özellikle büyük şirketlerin ve tüm yan grup kuruluşlarının ölçek ekonomileri elde etmeleri için ek kaynaklara sahip olmalarını sağlayan ve vergi yüklerini azaltmaları için değişik stratejiler uygulamalarına yardımcı olan bir vergi optimizasyon yönetimidir.¹ Vergi planlamasının nedenlerini şirketler açısından genel olarak; kârlılık oranlarında düşme ve nakit seviyelerinde meydana gelen azalmalar; faaliyette bulunulan yerdeki vergi oranlarının yüksekliği, karışık ve sık sık değişen vergi mevzuatı ve vergi sisteminin barındırdığı adaletsizlik düzeyi; içinde bulunulan rekabet koşullarında yaşanan olumsuzluklar ve enflasyon seviyelerinin yüksek düzeyde seyretmesi şeklinde sıralayabiliriz.²

Vergi mükellefleri vergilerini azaltmak için

countries will use to compensate their tax losses is to determine the factors causing these losses. Then, strategies to eliminate these factors need to be identified. For this reason, it is important to define the main characteristics and motivations of aggressive tax planning and Double Irish-Dutch Sandwich method. Countries' own efforts are important in the fight against these methods. However, it seems difficult to achieve success without international cooperation.

Keywords: Tax planning, aggressive tax planning, Double Irish-Dutch Sandwich.

JEL Classification Codes: H20, H26, H29.

yasal olan vergiden kaçınma ve yasal olmayan vergi kaçırma faaliyetlerinde bulunabilirler. Genel olarak, vergi mükelleflerinin, ticari işlemlerini yasal yollarla yaptıkları sürece, asgari vergi yükümlülüğüne yol açacak şekilde planlama hakkına sahip oldukları kabul edilmektedir.³ Ancak yasal vergiden kaçınma ve yasadışı vergi kaçakçılığı arasındaki ayrım teoride açık olabilir, ancak pratikte fark çok daha incedir. Agresif vergi planlaması (AVP) bu ince ayrımın bir örneğini oluşturmakta, yasal vergiden kaçınma ile yasadışı vergi kaçakçılığı unsurlarını harmanlamakta ve birkaç adım içeren karmaşık mekanizmalar kullanan işlem olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle AVP'ler ile ülkelerin milyarlarca dolarının tehdit altında kalması özellikle gelişmekte olan ülkeler üzerinde yıkıcı bir etki yarattığı için

¹ Dayday Anouar ve Zaaam Houria. "The determinants of tax avoidance within corporate groups: Evidence from moroccan groups." International Journal of Economics, Finance and Management Sciences. 5(1). 2017. s.58-59.

² Fatih Saraçoğlu ve Muharrem Çakır. "Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi". Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi. 2017. 4(8). s.95.

³ Moran Harari ve diğerleri. "Aggressive tax planning and corporate social responsibility in Israel, Accountancy". Business and the Public Interest. 2013. s.3. (<http://visar.csustan.edu/aaba/HarariandSitbon2013.pdf>.) Erişim tarihi: 07 Mayıs 2019.

politika yapıcılarının ve ülkelerin doğal ve artan bir endişe kaynağıdır.^{4, 5, 6} Google, Apple, Amazon, Facebook ve Starbucks gibi şirketlerin bu gibi stratejileri kullanmaları sonucunda kurumsal verilere göre en az vergilendirilmiş şirketler olmayı başarmaları Avrupa ülkeleri de dâhil olmak üzere pek çok ülkede özellikle son zamanlarda şikâyet konusu olmuştur.^{7, 8} Ülkeler farklı vergi sistemlerine sahip olduğundan, yerel kuralların farklı uygulamalara yol açması kaçınılmazdır. Bu farklı uygulamaların yarattığı boşlukların ortaya çıkardığı AVP'lerin belki de en önemli nedeni uluslararası şirketlerin vergilendirme yüklerini azaltma çabalarıdır.^{9, 10}

Bir AVP uygulama biçimi olan Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yöntemi ise ülkeler arası vergilendirme farklılıklarının sağladığı avantajları kullanan uluslararası şirketlerin vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları en önemli stratejilerden biridir. Buna göre İrlanda'nın bir şirketin yönetimini ve kontrol merkezini kullanarak şirket ikametini belirlediği görülürken, Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) ise şirket kuruluş yerini kullanarak ikametgâhı belirlediği görülmektedir. Bu iki ülke örneği Çift İrlandalı ve Hollanda Sand-

viç yapılarının farklı vergi sistemlerinden nasıl faydalandığını göstermesi açısından temel öneme sahiptir.¹¹

Gelir vergisi kanunları, aşırı AVP'leri sınırlandırmayı amaçlayan hükümler içerse de bu stratejiler ülkeleri hala çok ciddi vergisel kayıplarla karşı karşıya bırakmaktadır. Harcamalarını finanse etmek için kaynağa ve dolayısıyla vergiye ihtiyaç duyan devletler ise AVP'ler ile ortaya çıkan bu kayıplarını telafi etmek için kendi çabaları, uluslararası işbirlikleri ve uluslararası üst kuruluşlar nezdinde çaba sarf etmektedir. Çabaların başarılı olabilmeleri ise AVP'lerin teorik çerçevesinin anlaşılmasını önemli kılmaktadır. Bu önemden hareketle hazırlanan çalışmada, AVP'lerin nedenleri, nasıl tasarlandıkları, mücadele stratejileri ve bu mücadelede uluslararası çabalar analiz edilmeye ve konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir AVP yöntemi olan Çift İrlanda-Hollanda Sandviç stratejisi açıklanmaya gayret edilmiştir. Ülkeler arası yasal boşlukların doldurulması için ülkele-
rin kendi gösterdikleri çabalar yanında uluslararası kuruluşlar vasıtasıyla gösterilen gayretlerin de önem arz ettiği tespiti yapılmış ve dolayısıyla uluslararası anlaşmalar ve kuruluşların hazırladı-

⁴ James Alm. "Does an uncertain tax system encourage aggressive tax planning?". *Economic Analysis and Policy*. 2014. 44(1). s.31.

⁵ Heidi Zummo ve diğerleri. "Addressing aggressive tax planning through mandatory corporate tax disclosures: An exploratory case study". *eJournal of Tax Research*. 2017. 15(2). s.359.

⁶ Irma Mosquera Valderrama ve diğerleri. "Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency". *Intertax*. 2018. 46(2). s.143-144.

⁷ Charles Duhigg ve David Kocieniewski. "How Apple sidesteps billions in taxes". *The New York Times*. APRIL 28, 2012. (<https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.

⁸ Jane G. Gravelle. *Tax havens: International tax avoidance and evasion*. Washington DC 1-15-2015. Congressional Research Service. (https://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2387&context=key_workplace). Erişim Tarihi: 12 Mayıs 2019.

⁹ Moran Harari ve diğerleri. a.g.e. s.3.

¹⁰ James Alm. a.g.e. s.31.

¹¹ Danielle Thorne. *The Double Irish and Dutch Sandwich tax strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by the utilisation of these structures?*. LLM Research Paper. LAWS 516: Taxation, Domestic And International. 2013. s.7-8. (<https://researcharchive.vuw.ac.nz/xmlui/bitstream/handle/10063/3252/thesis.pdf?sequence=2>). Erişim tarihi: 28 Mart 2019.

ğı yönergelerin bu mücadelenin en önemli bileşeni olduğu vurgusu yapılmaya çalışmıştır.

1- VERGİ PLANLAMASI

Vergi planlaması, çoğunlukla Avustralya ile Avrupa araştırma literatüründe kullanılan bir terimdir. Genellikle agresif bir vergi azaltma stratejisi için uygulanan yolları ifade etmektedir.¹² 2010 yılında Barbados, Bermuda ve İngiliz Virgin Adaları gibi üç ada devletinin Japonya ve Almanya'dan daha fazla doğrudan yabancı yatırım alması, Almanya'dan daha fazla dış kaynak kullandığı gerçeği ve Bermuda'nın Şili'deki üçüncü en büyük yatırımcı olarak görünmesi¹³ uluslararası vergi planlamasının yaygın olduğunun bir göstergesidir. Bu üç ada ülkesi mal ve hizmet üretiminde kullanılarak daha faydalı olabilecek kadar kaynağı kendilerine çekmiştir.¹⁴

Mükelleflerin vergiye karşı tepkileri ile uyum sağlama süreçlerinin önceden ve geleceğe dönük olarak vergi mevzuatı çerçevesinde yönetilerek, ödenecek vergiyi en düşük seviyeye çekmek ve vergi ile ilgili avantajları en üst seviyelere çıkarmak için tasarladıkları^{15, 16} iş ve eylemler vergi planlaması olarak ifade edilmektedir. Vergi planlaması sürecinde mükellefler hükümete

ödenen vergi miktarını ertelemek, azaltmak ve hatta ortadan kaldırmak için işlerini yapılandırmaktadırlar. Bu yapılandırmalara ise Gelir Vergisi Kanunları hükümlerine uygun olarak yapıldıkları sürece izin verilmektedir.¹⁷

Ar-ge harcamaları gibi vergi indirimleri ve gider kalemleri, muafiyet ve istisnalar, uygun amortisman yöntemi tercih edilmesi, yenileme fonu, kurum zararları, teşvikler, reeskont uygulaması gibi araçlar vergi planlamasında kullanılmaktadır.^{18, 19} Vergi planlamasında önemli olan unsurlar ise devletler, vergi idareleri, vergi mükellefleri ve mükellefin vergi konusundaki en önemli danışmanı niteliğinde olan muhasebecilerdir. Bu tarafların birbirleriyle etkileşimde bulunmaları durumunda ise vergi iklimini meydana gelmektedir.²⁰

Vergi planlaması, mikro ve makro olmak üzere iki düzeyde ele alınmaktadır. Mikro vergi planlaması; mükellef ve vergi sorumlusu olan kişi ve kurumlar tarafından ödenmesi gereken verginin yasalara uygun bir şekilde planlanarak asgari seviyeye indirilmesi gayretleridir ve üzerinde en çok durulan vergi planlaması şeklidir. Makro vergi planlaması ise; Devletin ihtiyaç duyduğu finansal ihtiyacın en uygun kaynaklardan sağlanması,

¹² Ross McClure ve diğerleri. Analysis of tax avoidance strategies of top foreign multinationals operating in Australia: An expose. Corporate Tax Avoidance. Submission 134. Attachment 1. University Of Technology Sydney 2016. s.2. (<http://cdn.getup.org.au/1507-Aggressive-Tax-Avoidance-By-Top-Foreign-Multinationals.pdf>). Erişim tarihi: 23 Haziran 2019.

¹³ OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing 2013. s.17.

¹⁴ Bev Dahlby ve diğerleri. Current Tax Reading. Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 61(2).2013. s.547. (<https://www.fcf-ctf.ca/ctfweb/CMDDownload.aspx?ContentKey=ff30fd02-9a8d-4321-bfaa-b7c9aba6a39b&ContentItemKey=d0df1a93-77e0-4292-b9cb-014dd9b51ab6>). Erişim Tarihi: 25 Haziran 2019

¹⁵ Abdullah Burhan BAHÇE ve Öner GÜMÜŞ. "Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım". Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2017. 24(1). s.3.

¹⁶ Vergi Dosyası. "Vergi Planlaması". 09.10.2018. (<https://vergidosyasi.com/2017/12/27/vergi-planlamasi/>). Erişim tarihi: 18 Haziran 2019.

¹⁷ Jeff Pniowsky. Aggressive tax planning-How aggressive is too aggressive. Thompson Dorfman Sweatman LLP. 2010. s.2.

¹⁸ Nihat Sönmez. Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları. Sorumlu Vergicilik içinde 159-166 (Ed. Koçer, B.). Günce Reklam Yayıncılık Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti. İstanbul. 2016. s.163-164-165.

¹⁹ Vergi Dosyası, a.g.e., 09.10.2018.

²⁰ İmren Peker Kılıçer. "Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımını Önleyici Bir Etken Olarak İşletmelerde Vergi Uyumunun Sağlanmasına Yönelik Politikalar". Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis. 144. 2017. s.112.

bu sağlanırken de toplumun dikkate alınması ve finansman sağlanırken verginin konuluş amacının dikkate alınmasıdır.^{21, 22}

Vergi planlamaları arttırılmış nakit ve likidite yaratarak, bir şirketin hisse başına kazanç gibi performans ölçümlerini gösteren vergi sonrası kârlarının arttırılmasını sağlayarak ve azaltılmış vergi borcu ile yatırımcılara olumlu bir sinyal göndererek şirketlere faydalar sağlayabilmektedir. Ancak vergi planlamaları; denizaşırı iştirakler kurmak için kayıt ve yasal ücretler gibi işlem maliyetlerine, faaliyetlerin tespit edilmesi ile birlikte ödenmemiş vergi borçlarına, vergi borçlarının yasal faizlerine, vergi avantajlarında yararlanamamaya ve hem yöneticilere hem de firmaya cezalar uygulanmasına neden olması durumunda dezavantajlı durumlar yaratabilmektedir.²³

2- AGRESİF VERGİ PLANLAMASI

AVP, ciddi eleştirilere konu olmasına rağmen vergi mükellefleri için mutlak olmasa da bir hak olarak ifade edilebilen yasal uygulamalar olarak görülebilmektedir. Genel olarak AVP' ler vergi sistemindeki boşluklardan ve vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak gerçekleştirilmektedir.^{24,25} Ekonomik Kalkınma ve

İşbirliği Örgütü'ne (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) göre AVP, yasal boşlukların yanı sıra ülkelerin iç vergi yasalarının etkileşimindeki boşluklar, ihtilaflar veya uyumsuzluklar aracılığıyla vergilendirilebilir gelirin düşmesine neden olan uygulamalardır.²⁶ Avrupa Komisyonu'na göre AVP, bir vergi sisteminin ortaya koyduğu tekniklerden veya vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla iki veya daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak uygulanmaktadır.²⁷ Dolayısıyla, birden fazla ülkede faaliyet gösteren mükellefler, yerel vergi kanunlarının ortaya çıkardığı uyumsuzlukları kullanarak vergilendirmeden kaçma fırsatlarına sahip olabilmektedirler.²⁸

Ülke kanunlarının karmaşıklığı vergi mükelleflerinin AVP yolunu kullanmaları ile doğrudan ilişkilidir. Karmaşıklık vergi yasalarını yorumlamada zorluklar yaratabilmekte ve ayrıca belirsizlik yaratarak²⁹ vergi riski kaynağı oluşturabilmektedir. Karma uyumsuzluk yaratan düzenlemeler (Hybrid mismatch arrangements) vergi dışı faktörler için kullanılabilse de genellikle vergi mükellefleri tarafından, AVP hedeflerini uygulama arzusunun bir sonucu olarak benimsenmiştir.³⁰ Dolayısıyla karma uyumsuzluk yara-

²¹ Elif PÜRSÜNERLİ ÇAKAR. "Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası". Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2013. 17(1-2). s.1297.

²² Mehmet NAR. "Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları". Journal of International Social Research. 2015. 8(37). s.927.

²³ Ross McClure ve diğerleri. a.g.e.

²⁴ Moran Harari ve diğerleri. a.g.e. s.3.

²⁵ European Commission. "European Semester: Thematic factsheet-Curbing aggressive tax planning".Date: 20.11.2017. s.1. (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: 13 Mart 2019.

²⁶ Paolo Piantavigna. "Tax abuse and aggressive tax planning in the BEPS era: How EU law and the OECD are establishing a unifying conceptual framework in international tax law, despite linguistic discrepancies.". World tax journal. 9(1). 2017. s.63

²⁷ Irma Mosquera Valderrama ve diğerleri. a.g.e.. s.143-144.

²⁸ Hon Bill English ve Hon Michael Woodhouse. Addressing hybrid mismatch arrangements. A Government discussion document. Inland Revenue, PO Box 2198, Wellington 6140. 2016. s.6.

²⁹ James Alm. a.g.e.. s.31.

³⁰ Richard Collier ve diğerleri. "Dissecting the EU'S recent anti-tax avoidance measures: merits and problems". Econpol Policy Report. September Vol. 2. 2018. s.14.

tan düzenlemeler bazı büyük çokuluslu şirketler tarafından, dünyanın herhangi bir yerinde çok az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için kullanılan temel erozyon ve kâr değiştirme stratejilerinden biridir.³¹

Birleşme, devralma veya grup vergilendirme rejimleri konusunda herhangi bir kısıtlamaya sahip olmayan ülkeler ileriye dönük zararların kullanımı konusunda AVP'ye daha çok maruz kalmaktadır.³² Vergi mükelleflerinin güçlü siyasi bağlantılara sahip olmalarının daha yüksek düzeyde vergi saldırganlığına sebep olabileceği ifade edilmektedir. Güçlü siyasi bağlantıların AVP'nin tespit edilme riskini düşürebileceği, vergi düzenlemesi ve uygulamasıyla ilgili bilgilere daha rahat ulaşmayı sağlayabileceği, şeffaflık için daha düşük bir baskı ortamı yaratabileceği ve AVP'nin yaratabileceği politik maliyetleri azaltabileceği ifade edilmektedir.³³ Ayrıca gizlilik ile AVP'lerin tartışmalı bir şekilde birbirine bağımlı olduğu görülmektedir. Bu nedenle zorunlu vergi açıklamalarının önemli olduğu ve böylece AVP'lerde muhtemel düşüşler olabileceği ifade edilmektedir. Ancak bunun için yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğu kabul edilmektedir.³⁴

Vergi zararlarına neden olan AVP'lerin tespiti için aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır;³⁵

- i) *Açıklama ve raporlama*: Vergi mükelleflerinin veya üçüncü tarafların her ne amaçla olursa olsun vergi idarelerine sundukları bilgiler)
- ii) *Soruşturmalar ve denetimler*: Vergi idare-

sinin bilgiyi tespit amacıyla pasif kalmadığı aksine aktif olduğu stratejiler,

- iii) *Yerel ve uluslararası işbirliği*: Diğer devletlerin idareleri tarafından tutulan bilgilerin kullanımını ya da başka bir ülkenin vergi idaresiyle işbirliğini içeren bilgileri geliştirmeyi amaçlayan stratejiler ve
- iv) *Veri analizi*: İç ve dış vergi idaresi bilgilerinden ve verilerinden en iyi şekilde yararlanmaya çalışan stratejiler kullanılmaktadır.
- v) Ayrıca zamanla geliştirilen başka stratejilerde vardır

AVP özellikle, birçok zengin insanın mevcut vergi oranlarından çok daha az ödeme yaptığına dair kamuoyu oluşturmaktadır. Makroekonomik düzeyde şirketler tarafından uygulanan AVP'ler kamu yatırımlarının daha düşük seviyelerde olmasına veya önemli sosyal programlara daha az desteğe, ekonomik büyümenin bozulmasına ve uzun vadeli yatırım getirilerinin azalmasına neden olabilir. AVP rekabeti bozabilir ve sınır ötesi operasyonlara sahip şirketlerin yerli rakiplere göre avantaj kazanmasına neden olabilir.³⁶ Bu nedenlerle AVP'ye karşı mücadele etmek; kamu yatırımları, eğitim, sağlık ve refah gibi ekonomik ve sosyal gerekçeler için vergi gelirlerini güvence altına almak, sosyal adalet ve demokrasi için adil yük paylaşımını sağlamak, vergi mükelleflerinin vergi moralini korumak, halkın vergi sistemine duyduğu güveni sarsmamak ve son olarak da şirketler arasındaki rekabetin bozulmasını önlemek için şarttır.

³¹ Hon Bill English ve Hon Michael Woodhouse. a.g.e.. s.6.

³² OECD. Corporate loss utilisation through aggressive tax planning. OECD Publishing. 2011. s. 78. (https://www.uscib.org/docs/Corporate_Loss_Utilisation_through_Aggressive_Tax_Planning.pdf). Erişim tarihi: 17 Mayıs 2019.

³³ Chansog (Francis) Kim ve Liandong Zhang. "Corporate political connections and tax aggressiveness". Contemporary Accounting Research. 33(1). 2016. s. 79-107.

³⁴ Heidi Zummo ve diğerleri. a.g.e.. s.359.

³⁵ OECD. a.g.e.. s.62.

³⁶ Athanasia Karananou ve Anastasia Guha. Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility: Why and how to engage with your investee companies. PRI Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility. 2015. s. 10-11. (<https://www.unpri.org/download?ac=5601>). Erişim Tarihi: 12 Haziran 2019.

2.1- Agresif Vergi Planlama Yöntemleri

AVP stratejileri, genellikle istenen sonucu elde etmek için birlikte çalışması gereken çeşitli mekanizmalardan oluşmaktadır.³⁷ AVP ana mekanizmaları veya AVP'ye karşılık gelen yapılar çok uluslu şirketlerin ekonomik yapılarına odaklanılarak farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bazı çalışmalar i) iç ve dış borçların kullanımı ve ii) transfer fiyatlandırması ve fikri mülkiyet lisansının kullanılması gibi iki ana kanalın olduğunu ifade etmektedir. Diğer bazı çalışmalar ise çokuluslu şirketlerin vergi planlamasının bir parçası olarak vergi indirimi geri dönüş stratejilerini tartışmaktadır. Bu ana yapıların yanı sıra, çokuluslu şirketler vergileri ve temettülerin geri gönderme maliyetlerini en aza indirmek için iki taraflı vergi anlaşması hükümlerinden yararlanabilir.³⁸ Bütün bunlar değerlendirildiğinde genel olarak 4 farklı AVP mekanizması olduğunu ifade edebiliriz.

1- Faiz ödemeleri ile vergi planlaması yapılabilmektedir. Bunlar şirketlerin kârlarının yüksek vergili bir alandan düşük vergili bir yetki alanına kaydırılması için iç borcun kullanıldığı yapay borç değişimleridir.³⁹ Bu yöntemde şirketler grup içi faiz ödemeleri üzerinden kârı değiştirerek farklı AVP'ler uygular ve küresel vergi ödemelerini düşürebilirler.⁴⁰ Bu yöntemler bazen "borç kayması" veya "kâr kayması" olarak adlandırılır ve aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilir;⁴¹

- Faiz maliyetleri, hedef işletmede (target entities) düşülür ve offshore işletmeye gelir kaydedilen faiz ödemeleri sıfır oranda vergilendirilir /vergilendirilmez.
- Faiz maliyetleri, hedef işletmede düşülür ve düşük vergi işletmesine (the lower tax entities) gelir kaydedilen faiz ödemeleri daha düşük bir oranda vergilendirilir.
- Faiz maliyetleri, hedef işletmede düşülür ve faizin gelir kaydedildiği diğer işletmede temettü geliri (ve muaf tutulur) olarak değerlendirilir.

Şirketler dış borç veya özkaynak yoluyla finanse edilmektedir. Bir şirket borç için faiz ödediğinde, bu ödemeyi vergilendirilebilir kârlarından düşebilmektedir. Bu, yüksek bir vergi oranına sahip olan Y ülkesinde-eyaletinde yerleşik A şirketinin kazancının, düşük bir vergi oranına sahip Z ülkesinde-eyaletinde yerleşik olan kardeş şirketi B'ye kaydırılabileceği anlamına gelir. B, A'ya yüksek faiz oranından borç vermekte ve düşük vergi bölgesi olan Z'de yer alan B'nin kârı artmakta, düşük vergi oranıyla vergilendirilmektedir. Kardeş şirketten yüksek oranda faizle borçlanan A ise ödediği faizi gider olarak düşerek matrahını küçültmektedir.⁴²

2- Telif ödemeleri aracılığıyla vergi planlaması yapılabilmektedir. Bu yöntemde yüksek mobiliteye sahip maddi olmayan varlıkların ve fikri mülkiyet haklarının yeri yapay ve stratejik olarak konumlandırılmaktadır.

³⁷ John Vella. Corporate tax practices and aggressive tax planning in the eu- in-depth analysis. directorate general for internal policies policy department a: economic and scientific policy. european parliament. IP/A/ECON/2015-08, PE 563.446. 2015. s. 12. ([http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA\(2015\)563446_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA(2015)563446_EN.pdf)). Erişim tarihi: 18 Mart 2019.

³⁸ European Commission. a.g.e..s.2.

³⁹ European Commission. a.g.e..s.2.

⁴⁰ Christoph Spengel ve diğerleri. The impact of tax planning on forward-looking effective tax rates. No. 64. Taxation Papers. Mannheim 31 August 2016. s.10.

⁴¹ Simon Loretz ve diğerleri. Aggressive tax planning indicators; Final Report. Taxation Papers-Working Paper. No:71. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. s.25.

⁴² John Vella. a.g.e..s.15.

Bir çokuluslu şirket grubu dâhilindeki patent başvurusunun, daha düşük bir vergi oranına maruz kalan bir bağlı kuruluş tarafından yapılmasının daha muhtemel olduğu ifade edilmektedir.^{43, 44} Bu sistemin bazı işleyiş şekilleri şunlardır;⁴⁵

- Telif bedeli hedef işletmede düşülür ve of-fshore işletmeye ödenen bedel sıfır oranda vergilendirilir / vergilendirilmez.
 - Telif bedelleri hedef işletmede düşülür ve patent sahibi kuruluşa ödenen telif bedel indirimli bir oranda vergilendirilir.
 - Telif bedeli hedef işletmede düşülür ve düşük oranda vergilendirilen işletmeye ödenen telif bedeli için vergilendirme yapılır.
- 3- Mal ve hizmetlerin stratejik transfer fiyatlandırması: Firma içi alım satım fiyatlarını, hedef işletmeye bağlı düşük vergili işletmelerdeki kâr arttırmak pahasına yüksek vergili işletmeler aleyhine bozmak şeklinde gerçekleştirilmektedir.⁴⁶ Başka bir açıdan bakıldığında düşük vergiye sahip bir bölgedeki vergi matrahı yüksek vergiye sahip bir bölgedeki vergi matrahının azaltılması pahasına yapay olarak şişirilmiştir.⁴⁷ Bu yöntemde ilişkili şirketler birbirleriyle ticaret yaptıklarında, belirli bir sonuca ulaşmak için ödenen fiyatı ve/veya ticaretle ilgili diğer koşulları kolayca değiştirebilmektedirler. AVP uygulama-

larının böylece diğer bölgelerde yayılma etkileri ortaya çıkmaktadır. AVP ile bir devletten bir başka devlete kaydırılan kâr, başka bir devlet için vergi matrahı anlamına gelmektedir.⁴⁸ Transfer fiyatlandırmalarında ilişkili kişiler ile emsal bedelin tespiti önemlidir. Bu nedenlerle ülkelerin bilgi ve belge değişimlerinde bulunmalarını sağlayan ortak bir strateji geliştirmeleri önemlidir. Transfer fiyatlandırması ile mücadelede ülkelerin kullandığı en başlıca yöntem şirketlerin faaliyetlerini belgelendirme yükümlülüğüdür. Bu yükümlülüğün ve belgelendirme yükümlülüğüne uyulmaması durumunda mükelleflere uygulanacak para cezalarının giderek ağırlaştırıldığı görülmektedir.⁴⁹

4- Karmaşık uyumsuz anlaşmalar: Dünyadaki farklı yargı bölgelerinin belirli vergi konularını farklı şekillerde ele almasından kaynaklanmaktadır. İki ya da daha fazla farklı vergi alanlarındaki bu uyumsuzluk tarafların vergi yükünün azaltılması sonucunu doğurabilmektedir.⁵⁰

2.2- Agresif Vergi Planlamasına Karşı Mücadele Yolları

Genel olarak bakıldığında ülkelerin kendi bireysel çabaları dışında özellikle uluslararası kuruluşların katkıları ve uluslararası işbirliği gibi yöntemlerle AVP'ler ile mücadele etmeye çalış-

⁴³ Henrik Meldgaard ve diğerleri. Study on structures of aggressive tax planning and indicators. Publications Office of the European Union. Luxembourg 2016. s.22. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf). Erişim tarihi: 07 Mayıs 2019.

⁴⁴ European Commission. a.g.e.. s.2.

⁴⁵ Simon Loretz ve diğerleri. a.g.e.. s.25.

⁴⁶ Simon Loretz ve diğerleri. a.g.e.. s.25.

⁴⁷ European Commission. a.g.e.. s.2.

⁴⁸ Athanasia Karananou ve Anastasia Guha. a.g.e.. s.10.

⁴⁹ A. Kemal Çelebi ve Pelin Mastar Özcan. "Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye'de Uygulanan Kuralların Değerlendirilmesi". Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 21(39). 2018. s.292

⁵⁰ John Vella. a.g.e..s.16.

tiğı görülmektedir. Vergi zararlarına neden olan AVP'lerin tespiti yapıldıktan sonra ülkelerin veya OECD-Avrupa Birliği (AB) gibi üst kuruluşların geliştirdiği tepki stratejileri genel olarak şunlardır;⁵¹

- i) AVP programları kullanılarak elde edilen vergi kârlarından şirketleri yoksun bırakacak veya bu kârları sınırlandıracak stratejiler. Bunlara Genel kaçınma karşıtı kurallar ve ilkeler; Özel kaçınma önleyici kurallar ve ilkeler; Vergi tüzüğünün yorumlanmasına ve ispat yüküne ilişkin yaklaşımlar gibi örnekler verilebilir.
- ii) Mükellef davranışını etkilemeye yönelik farklı diğer stratejiler geliştirebilirler.
- iii) AVP'lere ön ayak olanlara veya üçüncü şahıslara odaklanan stratejiler üzerine çalışabilirler.

Avustralya vergi dairesi AVP konularında veya AVP riski içeren düzenlemeler hakkında erken uyarı olarak görev yapan vergi mükellefi uyarılarını düzenli olarak yayınlamaktadır. Bu duyuru ile vergi mükelleflerine, düzenlemelerin devamlı gözden geçirildiği bildirmekte ve AVP'lerin dikkatle gözlemlendiği mesajı da verilmektedir. Yeni Zelanda İç gelir İdaresi de önemli konulara veya ortaya çıkan vergi planlaması konularında bilgi sağlayan Gelir Uyarıları yayınlamaktadır.⁵²

Birleşik Krallık vergi makamları, vergi planlaması konusunda dikkatli olunmasını öneren "Spotlight" adı verilen uyarıları yayınlamakta, vergi makamlarının bir planın vergi kaçakçılığını içerebileceğini ve araştırılmasının muhtemel

olduğunu gösteren bazı göstergeleri listelemektedir.⁵³ İngiltere Hükümeti 2014 yılında bazı vergi planlama tekniklerinin çokuluslu şirketler tarafından kullanılmasını engellemek için 1 Nisan 2015 tarihinden itibaren uygulanmak üzere "Google vergisi" olarak adlandırılan % 25'lik yeni bir kazanç vergisi uygulayacağını duyurmuştu. Resmi olarak Dağıtılmış Kâr Vergisi (The Diverted Profits Tax) olarak ifade edilmektedir. Tamamen yeni olan bu vergiye göre çok açık iki senaryo hedeflenmektedir. Bunlar i) İngiltere'de yerleşik olmayan bir şirket, Birleşik Krallık'ta vergilendirilebilir bir kalıcı kuruluş oluşturmaktan kaçınmak için faaliyetlerini tasarlamıştır. ii) Aslında İngiltere'de vergilendirilebilir bir varlığa sahip olan şirket, ekonomik özü olmayan (lack economic substance) işlemlere katılarak vergi avantajı yaratmaktadır. Burada bazı çokuluslu şirketler tarafından uygulanan, kamuoyunda çokça dile getirilmiş olan "çift İrlandalı" ve "Hollandalı sandviç" yapıların ve bu şekildeki değişik varyasyonların bu yeni vergi kurallarının doğrudan hedefi olduğu açıkça ifade edilmektedir.⁵⁴ Kısacası bu vergiye göre kâr veya telif hakları yoluyla düşük veya sıfır vergi oranlarına sahip diğer vergi bölgelerine yönlendirilen kazançlar yoluyla ortaya çıkan vergiden kaçınma faaliyetleri hedeflenmektedir.⁵⁵ İngiltere'de Google Vergisi'nin yaratabileceği utançtan kaçınmak için çokuluslu şirketlerin vergi toplayıcıları ile anlaşarak ödedikleri kurumlar vergisine ek olarak milyonlarca sterlin ödeme yaptığı ifade edilmektedir.⁵⁶

⁵¹ OECD. a.g.e.. s.70.

⁵² OECD. a.g.e.. s.76.

⁵³ OECD. a.g.e.. s.76.

⁵⁴ DavisPolk. UK government publishes new diverted profits tax on multinationals. Client Memorandum. December 11, 2014. (https://www.davispolk.com/files/12.11.14_UK.Government_Publishes_New_Diverted_Profits_Tax_on_Multinationals.pdf). Erişim tarihi: 17 Nisan 2019.

⁵⁵ Shobhit Seth. "Google Tax". September, 5, 2018. (<https://www.investopedia.com/terms/g/google-tax.asp>). Erişim tarihi: 18 Haziran 2019.

⁵⁶ Patrick Hosking. "Companies pay millions to avoid shame of Google tax". The Sunday Times. September, 3, 2018. (<https://www.thetimes.co.uk/article/companies-pay-millions-to-avoid-shame-of-google-tax-mg2dknjct>). Erişim tarihi: 27 Mayıs 2019.

Kanada Gelir Ajansı (CRA) ise aşırı agresif olduğunu düşündüğü planları veya iş yapılarını ortadan kaldırmakla görevli ayrı bir Agresif Vergi Planlama Bölümüne sahiptir.⁵⁷ Kanada Gelir Ajansı AVP ile vergi planlaması arasındaki çizginin aşılmaması gerektiği mükelleflere hatırlatılmakta ve vergi planlaması hakkında mükellefleri uyaran “Vergi Uyarıları” yayınlamaktadır.⁵⁸ Kanada’da diğer bazı çalışmaların yanında AVP ile mücadele için 2016 yılında bağımsız bir danışma komitesi olan Offshore Uyum Danışma Komitesi’de (OCAC) oluşturulmuştur.⁵⁹

OECD, istenmeyen vergi avantajlarının AVP’lere yol açmasını önlemeye yönelik çalışmalar yapan en önemli uluslararası üst kuruluşlardan biridir. 2008 yılında OECD, “Vergi Araçlarının Rolü ve Agresif Vergi Planlamasına Katılımları”yla ilgili bir çalışma yayınlamıştır. Bu çalışmada, OECD AVP ile ilgili olarak belirli veya açık bir tanım sağlamadan konuya atıfta bulunmuştur.⁶⁰ OECD Eylül 2014’te karma uyuşmazlık düzenlemeleriyle ilgili tavsiyeler içeren bir bildiri yayınlamıştır. BEPS paketinin bir parçası olarak Ekim 2015’te, ek rehberlik ve pratik örnekler içeren son bir rapor yayınlanmıştır. Öneriler uyumsuzlukların ortaya çıkmasını engelleyen yerel kurların düzeltilmesini ve OECD Model Vergi Sözleşmesi’nde uyumsuzluklarla başa çıkabilmek için yapılacak değişiklikleri içermektedir. Böylece bir hibrit kuruluşun veya enstrümanın vergi muamelesi ülkeler arasındaki uygulamalar baki-

mından aynı hizaya getirilmek istenmektedir.⁶¹ Ayrıca 15 maddelik Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) eylem planında çok uluslu şirketler tarafından kullanılan vergi uygulamalarından AVP’lere atıfta bulunulmuş ve antihibrit önlemler için öneriler geliştirmiştir. BEPS eylem planı 12.aksiyon AVP bilgilendirmesine yöneliktir. Buna göre ülkelerin agresif veya kötü niyetli işlemler, düzenlemeler veya yapılar için zorunlu açıklama kurallarını tasarlanmaları önerilmektedir. 13.aksiyon ise incelemeye tabi tutulan yerel kuruluştan, aynı zamanda ana dosya, yerel dosya ve ülke bazında raporlama gibi çok uluslu şirketler grubundan da bilgi alışverişi dokümanlarının değişimini sağlayan transfer fiyatlandırması ile ilgilidir.⁶²

Avrupa Komisyonu 16 Mart 2011 tarihinde, Ortak Birleştirilmiş Kurumlar Vergisi Matrahına (A Common Consolidated Corporate Tax Base) ilişkin bir konsey direktifi teklifini kabul etmiştir. Bu direktiften beklenen en önemli amaç transfer fiyatlandırması veya vergi arbitrajı yoluyla vergi planlama fırsatlarını azaltmasıdır.⁶³ AB düzeyinde vergi istismarı (tax abuse) daha istikrarlı bir tanıma sahiptir. Ancak AVP ise yeni politik gelişmelere ve koordine edilmiş uluslararası eylem çağrılarına bağlı olarak daha yumuşak vergi hukuku enstrümanlarına sahiptir. Bu kavram zamanla çok uluslu işletmelerin, işlerini vergiye duyarlı bir şekilde düzenlemelerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.⁶⁴

⁵⁷ Jeff Pniowsky. a.g.e.. s.2.

⁵⁸ CRA. “Aggressive tax planning”. 23.12.2013. (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-alert/aggressive-tax-planning.html>). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.

⁵⁹ CRA. “Offshore compliance advisory committee”. 28.12.2018. (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/offshore-compliance-advisory-committee.html>). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.

⁶⁰ Irma Mosquera Valderrama ve diğerleri. a.g.e.. s.143-144.

⁶¹ Hon Bill English ve Hon Michael Woodhouse. a.g.e.. s.6-7.

⁶² Irma Johanna Mosquera Valderrama. “The OECD-BEPS Measures to Deal with Aggressive Tax Planning in South America and Sub-Saharan Africa: The Challenges Ahead”. Intertax. 43(10). 2015. s. 617.

⁶³ Bev Dahlby ve diğerleri. “Current tax reading”. Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 59(3). 2011. s.696.

⁶⁴ Paolo Piantavigna. a.g.e..s.62.

3- ÇİFT İRLANDA-HOLLANDA SANDVIÇ YÖNTEMİ

Gelir vergisinde gelirin kaynağı ve ikamet belirleme biçimi vergilemede iki temel önemli durum olarak dikkate alınmaktadır. Birinci duruma göre hem kaynak ülke hem de ikamet edilen ülkenin belirli bir geliri vergilendirme konusunda geçerli bir talebi olduğu genel olarak kabul edilir. İkinci duruma göre ise bir şirketin vergi amaçlı olarak ikamet edip etmediğini belirlerken, bazı devletler kuruluş yerine göre bir test kullanacak, bazı devletler ise şirketin yönetim ve kontrolünün bulunduğu yere göre oturma yeri belirleyecektir.⁶⁵ Çift İrlanda-Hollandalı Sandviç yöntemini ortaya çıkaran temel argüman gelirin kaynağı ve ikamet belirleme biçimidir.

AVP'nin yeni bir yapısı olan Çift İrlanda-Hollandalı Sandviç yönteminin de Apple, Google, Microsoft ve Amazon gibi bazı büyük uluslararası teknoloji şirketlerinin rol aldığı dikkat çekmektedir. Yasal ve çok daha şeffaf olan birçok vergiden kaçınma stratejisi var iken iki İrlandalı yan şirket, bir Hollandalı özel amaçlı yan şirket ve vergi limanı ülkedeki bir yan şirketin birlikte kullanıldığı Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yöntemi özellikle ABD'nin uluslararası şirketleri tarafından yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Çift İrlanda-Hollanda Sandviç, telif ödemeleri-fikri mülkiyet hakları (2 nolu AVP planlaması) ile kâr değişimi sağlayarak ödenecek gelir vergisi miktarının önemli ölçü-

de azaltılmasına imkân veren en yaygın ve yeni bir vergi kaçınma yöntemidir. Bu yöntemde kâr, verginin düşük ya da hiç olmadığı bölgelere bağlı şirketler arasındaki uydurma (4 No.lu AVP planlaması) düzenlemelerle kaydırılmaktadır.^{66, 67, 68, 69}

3.1- Genel Yapısı

Apple 1980'li yılların sonundan itibaren bu muhasebe tekniğini kullanılmaya başlayan ilk şirkettir. Yöntem, ilerleyen yıllarda teknoloji tabanlı yüzlerce firma arasında giderek yaygınlaşmıştır.⁷⁰ Bu durum İrlanda'dan Apple'a doğru bir devlet yardımı benzetilerek AB tarafından eleştirilmiş, soruşturulmalara konu edilmiştir.⁷¹

Bu sistemi anlayabilmek için, kilit rol oynayan İrlanda ve Hollanda'nın genel yapısına bakılmalıdır. İrlanda, düşük kurumlar vergisi oranı, bağlı ortaklıklar arasındaki işlemlere ilişkin vergileri sınırlayan olumlu vergi anlaşmaları ve iyi eğitilmiş İngilizce konuşabilen bir işgücü gibi çeşitli faktörlerin bir araya gelmesi nedeniyle bu işlemler için tercih edilen destinasyondur.⁷² Öyle ki İrlanda 5 milyon civarındaki nüfusuna rağmen Apple 2004 yılı şirket veri bildirimlerine göre şirketin dünya çapındaki gelirlerinin üçte birinden fazlasına ev sahipliği yapmıştır.⁷³ Hollanda ise Avrupa ve ötesinde genişlemek isteyen yabancı yatırımcılar için en cazip bölgeler arasında yer almaktadır. Hollanda'da faaliyet gösteren şirketler, AB ortalamasının oldukça altında olan %

⁶⁵ Danielle Thorne. a.g.e.. s.7-8.

⁶⁶ Charles Duhigg ve David Kocieniewski. a.g.e.

⁶⁷ Kutera Małgorzata. "A model of aggressive tax optimization with the use of royalties". Journal of Economics and Management. 30(4). 2017. s.87.

⁶⁸ Julia Kagan ve Chris B. Murphy. "Double Irish With A Dutch Sandwich". Investopedia. 20.04.2019. (<https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>). Erişim tarihi: 11 Haziran 2019.

⁶⁹ Éva Erdős. "The tendencies of direct tax harmonization-tackling the digital tax avoidance". Curentul Juridic – Juridical Current. 76(1). 2019. s. 115.

⁷⁰ Charles Duhigg ve David Kocieniewski. a.g.e.

⁷¹ Joseph P. Brothers. "From the Double Irish to the Bermuda Triangle". Tax Analysts. NOVEMBER, 24, 2014. s. 687.

⁷² Danielle Thorne. a.g.e.. s.7-8.

⁷³ Charles Duhigg ve David Kocieniewski. a.g.e.

25 kurumlar vergisi oranı ödemektedirler. Ayrıca yurtiçi ve yurtdışı katılımlardan kaynaklanan kazanç ve sermaye kazançlarından muaf tutulan "Katılım Muafiyeti" de dâhil olmak üzere çeşitli vergi avantajlarından yararlanmaktadır. Son olarak; kapsamlı antlaşma ağı ve faiz ile telif hakları üzerinde stopaj vergisinin olmaması Hollanda'yı holding ve finansman faaliyetleri için ideal bir vergi alanı haline getirmektedir.⁷⁴

3.2- İşleyiş Biçimi

Bu yöntemi yoğun bir biçimde kullanan çok uluslu büyük işletme yapıları;

- i) *Hedeflenen bağımsız işletmeler* (hedef işletme- target entities): Çokuluslu şirket grubu içinde yer alan ve vergi matrahının düşürülmesi hedefinin sağlanmaya çalışıldığı bağımsız bir şirket,
- ii) *Düşük vergiye tabi bağımsız işletmeler* (düşük vergi işletmesi- the lower tax entities): Çokuluslu şirket grubu içinde yer alan, vergi matrahının artırıldığı ancak daha düşük bir oranda vergilendirilmesinin sağlanmaya çalışıldığı bağımsız bir şirket ve
- iii) *Aracı kuruluş bağımsız işletmeler* (conduit entities- çok uluslu işletmeler tarafından vergiden kaçınmak için kurulan özel amaçlı işletme): AVP faaliyeti olan bir grupta yer alan ancak vergi matrahı üzerinde net bir etkisi olmayan aracı kuruluş bağımsız bir işletme

gibi üç biçimde karşımıza çıkmaktadır.⁷⁵ (Loretz ve diğerleri, 2017:10). Çift İrlanda-Hollanda Sandviç, biri fikri mülkiyete sahip olan bir şirket

(i) (intellectual property) ile diğeri faaliyeti yürüten bir şirketten (ii) (operating company) oluşan İrlanda'daki iki şirket ve çok uluslu işletme tarafından vergiden kaçınmak için Hollanda'da kurulan bir özel yan şirketten (iii) (conduit company) oluşmaktadır. Görüldüğü gibi sistem en az 3-4 şirketin varlığını içermektedir.⁷⁶

Organizasyon, Apple firmasının ABD'de ürünlerini satmasına rağmen İrlanda'daki ilk şirkete (i) patent sahibi olduğu için telif ödemesi yapması ile başlamaktadır. İrlanda'daki ilk şirkete organize edilen bu sistemle kâr aktarılmakta ve %12,5 oranında kurumlar vergisine tabi olmaktadır. ABD'deki kurumlar vergisi oranının o dönem %35 olduğu bilindiğine göre kâr çok daha düşük oranda vergilendirilmiş ve dolayısıyla başta ABD'yi ilgilendiren bir işlem için vergiden kaçınılmış olmaktadır. Ayrıca İrlanda vergi kanunlarındaki bir açıklığa göre bir şirketin yöneticisi diğer bir başka ülkede yerleşikse kâr o yerleşik olunan ülkeye aktarılabilir. Burada devreye vergi cenneti ülke girmektedir. İrlandalı ilk şirket (i) vergi cennetine taşınır ve çifte mukim vergi mükellefi olur. Bu şirket hala Apple'a ait bir şirkettir ve Apple Ceosu ile vergi cenneti ülkedeki yönetici aynı kişilerdir. Burada yöneticinin yerleşik görüldüğü ülke, vergi cenneti olmakta ve kârlar buraya aktarılmaktadır. Bu sisteme göre kuruluş yeri İrlanda olan şirket ABD kanunlarına göre İrlandalı bir şirket olarak değerlendirilirken, İrlanda kanunlarına göre ise vergi cenneti ülkeye ait bir şirket olarak değerlendirilmektedir. İrlanda'nın vergi yasaları zorunlu olarak İrlanda'da yerleşik şirketlerin orada ikamet etmesini gerektirmiyor. ABD dışında yapılan satışlar için ise

⁷⁴ RSM. "Netherlands: Five questions about aggressive tax planning". 01.03.2013. (<https://www.rsm.global/insights/tax-news/netherlands-five-questions-about-aggressive-tax-planning>). Erişim tarihi: 28 Haziran 2019.

⁷⁵ Simon Loretz ve diğerleri. a.g.e.. s.10.

⁷⁶ Clemens Fuest ve diğerleri. Profit shifting and "aggressive" tax planning by multinational firms: Issues and options for reform. ZEW Discussion Papers, No. 13-078, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) .Mannheim 2013.s.4. (<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:180-madoc-348541>). Erişim tarihi: 07 Haziran 2019.

ikinci İrlanda Apple şirketi (ii) devreye girmekte ve elde ettiği kârları vergisiz şekilde Hollanda'daki Apple şirketine (iii) aktarmaktadır. İrlanda ve Hollanda AB üyesi olduğu için bu aktarım vergisiz olabilmektedir. Hollanda'daki Apple şirket kendisine aktarılan bu kârları İrlanda'daki (i) ilk şirkete geri göndermekte ve bu kârlar en sonunda ilk İrlandalı Apple şirketi aracılığıyla vergi cenneti ülkeye gönderilmektedir. Hollandalı şirket iki İrlandalı şirket arasında işlem gören sandviç benzetilmektedir.^{77, 78, 79}

Bu yöntemi daha sonra Apple'ı taklit eden Google, Microsoft, Amazon, Starbucks, Facebook ve Forest Laboratories gibi ABD menşeli birçok büyük uluslararası şirket kullanmıştır. Örneğin Google 2008-2010 arasında bu süreci kullanarak ödemesi gereken vergileri 3,1 milyar dolar düşürmüştür. 2014 yılında ise özellikle ABD ve AB'den birkaç milyar doların verginin olmadığı vergi cennetlerine transfer edildiği tespit edilmiştir. Google, Hollanda'dan Bermuda'ya tamamen yasal mekanizmaları kullanarak 2016 yılında 16 milyar avro ve 2017 yılında ise 20 milyar avro aktarmıştır. 2018 yılına gelindiğinde ise günlük finansal dokümanlara göre Çift İrlanda-Hollanda Sandviç AVP yöntemini kullanılarak 19,9 milyar avroyu taşımayı başarmıştır.⁸⁰ Bu sistem İrlanda'ya yapılan ağır baskılar ile 2015 yılından itibaren düzenlenip kontrol altına alınsa da yerleşik yapıya sahip firmaların 2020 yılına kadar bu sistemi kullanmasına izin verilmiştir.⁸¹

SONUÇ

Günümüz küresel ekonomik sisteminin dinamik ve karışık yapısının oluşturduğu sorunlar, devletlerde ciddi kurumsal zararlara ve vergi gelirlerinde ciddi azalmalara neden olmuştur. Ülkeler ise vergi kayıplarına dair bu sorunlara farklı şekillerde çözüm bulmaya çalışmaktadır. AVP'ler bu sorunların daha da derinleşmesine neden olan en önemli nedenlerden biridir. Devletlerin karşı karşıya kaldıkları vergi kayıplarını telafi edebilmek için uygulayabilecekleri yöntemlerden biri AVP yapılarının ele alınmasıdır. AVP'ler özellikle çok uluslu büyük şirketlerin kullandığı, çok değişik nedenlere bağlı olarak ortaya çıkmakla birlikte en önemli nedenlerinden birinin ülkeler arası vergisel farklılıkların yarattığı boşluklar olan, vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki ince ayırmada yer alan bir vergi yükünü azaltma stratejisidir. Bu yöntemler, kanunların emrettiği şekli hükümleri takip eden suç olmayan işlemleri içermektedir. Ancak aynı kanunların ruhunu ihmal etmeleri ise problemlere yol açmaktadır. Çünkü AVP'ler büyük şirketlerin özellikle yüklü miktardaki gelirlerini vergilendirmemek amacıyla vergi cennetlerine aktarmasını ve matrahlarını küçültmek için giderlerini arttırmasını sağlamayı hedeflemektedir. Ayrıca ülkelerin kamusal harcamalarına yaptığı olumsuz etkiler ile düşük yatırım, eğitim, sağlık gibi sosyal programlarında aksama, ekonomik büyümenin bozulması, rekabetin aksaması, devlete olan gü-

⁷⁷ IPleaders. "Tax structuring-How Google, Microsoft Apple and other major US tech giants save billions". September 11, 2013. (<https://blog.ipleaders.in/tax-structuring-us-tech-giants-save-billions/>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2019.

⁷⁸ Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin ve Ahmet Burçin Yereli. "Seçilmiş AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Patent Gelirlerine İlişkin Vergileme "Patent Box" Rejimi". Sosyoekonomi, 24(29). 2016. s.190-191.

⁷⁹ Deniz Züngün ve diğerleri. Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Katkısı. (Ed. Mustafa Mıynat ve Diğerleri). Yeni Ekonomik Eğilimler Ve İş Fırsatları. Manisa Celal Bayar Üniversitesi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Matbaası. 2017. s.131.

⁸⁰ PHYS. "Google moved almost 20 bn euros to Bermuda in 2017: report". January 4, 2019. (<https://phys.org/news/2019-01-google-bn-euros-bermuda.html>). Erişim tarihi: 28 Haziran 2019.

⁸¹ Julia Kagan ve Chris B. Murphy. a.g.e.. 20.04.2019.

veni sarsması ve dürüst mükelleflerin vergi moralini düşürmesi gibi birçok ekonomik ve sosyal unsura olumsuz etki edebilmektedir.

Telif hakları gibi maddi olmayan varlıkları içeren Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yöntemi şirketlerin vergi yüklerini azaltmak için geliştirilmiş bir AVP biçimidir. Bu yöntemlerin özellikle İrlanda, Hollanda ve vergi cenneti gibi farklı ülkeler arasındaki serbest sermaye akışının rahat olduğu durumlarda ustaca kullanıldığı görülmektedir.

AVP'lerin geneli ve özelde Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yöntemi ile mücadelede, ülkelerin tek başlarına sürdürecekleri çalışmaların başarılı olma şansı yoktur. Yaptırım gücü olan bazı ülkelerin bir miktar mesafe kat edebileceği kabul edilmekle birlikte bu başarıların kısmi olacağı ve mücadelenin devamlılığının mümkün olamayacağı ortaya çıkan vergisel kayıplara bakılarak söylenebilir. Esas olan bunların küresel özellikleri nedeniyle uluslararası üst örgütlerin çalışmalar yapması ve ülkeler arası işbirliği mekanizmalarının oluşturulmasıdır. Uluslararası işbirliği konusunda OECD, AB gibi üst kuruluşlar önem arz etmektedir. OECD bünyesinde AVP Yönlendirme Grubu ve Vergi İdaresi Forumu çalışmalar yapmaktadır. Bu birimlerin çalışmalarına dayanarak ülkelere AVP'ye dair bazı tavsiyelerde bulunulmaktadır. Bu tavsiyeler AVP'ler hakkında bilgiler içermekte ve mücadelenin nasıl yapılması gerektiğini içeren ipuçları ile literatüre çok önemli katkılar sunmaktadır. Buna göre ülkeler gerekli verileri toplamak için sistemlerini iyileştirmelidirler. Ülkeler oluşan şirket zararlarının kullanımına ilişkin kısıtlamalar üzerinde çalışmalı veya mevcut uygulamaları revize etmesinin önemli olduğunu kavramalıdır. Geçici önlemler yerine kalıcı çözümler üretilmesinin daha iyi sonuçlar vereceği ülkeler tarafından görülmeli, istihbarat paylaşımı önemsenmeli ve vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki uyumu geliştirmek için çalışmalar yapılmalıdır (OECD, 2011:11). Ayrıca çok uluslu şirketlerin kârlarının yapay olarak

aktarıldıkları yerlerde değil gerçekten iş yapılan yerlerde vergilendirilmesi önemlidir.

Ülkeler arası bilgi değişimleri de AVP'lerin ve özelde Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yönteminin en önemli nedenlerinden biri olan gizliliğin yarattığı gri alanların azalmasına katkıda bulunacaktır. Bu açılardan uluslararası bilgi değişim anlaşmalarının ve bu anlaşmalara taraf olan ülke sayısının çokluğunun önemli söylenebilir. Ülkelerin vergi kanunlarını uyumlaştırmak için yapacakları anlaşmalar küresel vergisel boşlukları dolduracak ve karmaşıklığın da azalmasına katkı yapabilecektir. Belirli standartlara bağlamış, AVP'ye ve özelde Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yöntemine maruz kalan tüm ülkeler tarafından standart uygulanan vergi denetimleri yapmak, anlaşmaları taviz vermeksizin uygulamak ise bu yapıların oluşumunu engelleyebilir ve ortaya çıkışını zorlaştırabilir. Bu denetimlerin anlaşmaya taraf tüm ülkeler tarafından uygulanması önemlidir. Bunun dışında bir denetim biçimi, denetim yapan ülkelerin aleyhine durumlar yaratarak onların ciddi vergisel kayıplar yaşamalarına neden olabilir. Ülkelerin kendilerinin ve/veya karşılıklı yapacakları çalışmalar dışında vergi cenneti ülkeler üzerine uluslararası arenada yürütülecek baskılar ve işletmelerin bu ülkelerdeki iş ve eylemlerinin denetlenmesi de AVP'leri besleyen en önemli unsurlardan birinin ortadan kaldırılmasına katkı yapacaktır.

AVP ve özelde Çift İrlanda-Hollanda Sandviç yöntemi ile mücadele etmenin en etkili yollarında bir diğeri ise onu ortaya çıkaran ve besleyen faktörlerin tespit edilmesidir. Telif hakları, ikametgâh, kâr aktarımları, kanunen kabul edilen giderler ile indirim konusu yapılabilecek unsurlar gibi konular bu faktörlerden bazılarıdır. Bu faktörlerin tespit edilmesi ve olumsuz etkisinin ortadan kaldırılması için vergi kanunları üzerinden çalışmalar yürütülürken şirketler ve müca-deleyi yürüten kurumlar üzerindeki kamuoyu baskısının da önemli olduğu ihmal edilmemelidir.

Bu nedenle, ülkelerin AVP yollarının neler olduğuna dair bilgilendirme belgeleri yayınlamaları ve günceli takip ederek kanunlarını şekillendirmeleri, şirketlerin daha dikkatli davranmaları konusunda caydırıcı olabilirken ülkelerin de vergi teşkilatlarına olan güveni pekiştirebilir. Agresif planlamaların ortaya çıkardığı vergisel kayıpların miktarının ne kadar olduğu, bu kayıplarla hangi hizmetlerin maliyetlerinin karşılanabileceği ve bu yollara başvuran şirketlerin kamuoyu ile paylaşılması da bir baskı aracı olarak kullanılabilir. Dolayısıyla kamuoyunda AVP'lerle ilgili farkındalık yaratılmasının da mücadeleye yapabileceği katkılar ihmal edilmemelidir.

KAYNAKÇA

- Alm, J. (2014). "Does an uncertain tax system encourage aggressive tax planning?". *Economic Analysis and Policy*. 44(1). 30-38.
- Anouar, D. ve Houria, Z. (2017). The determinants of tax avoidance within corporate groups: Evidence from moroccan groups. *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*. 5(1). 57-65.
- Bahçe, A. B., ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 24(1). 1-20.
- Brothers, J. P. (2014). From the Double Irish to the Bermuda Triangle. *Tax Analysts*. 24. 687-695.
- Collier, R., Kari, S., Ropponen, O., Simmler, M., ve Todtenhaupt, M. (2018). Dissecting the EU'S recent anti-tax avoidance measures: merits and problems. *Econpol policy report*,. September Vol. 2
- Çakar, P., E. (2013). Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivasi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17(1-2). 1293-1313.
- Çelebi, A. K. ve Özcan, P. M. (2018). Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye'de Uygulanan Kuralların Değerlendirilmesi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 21(39). 273-297.
- CRA (23.12.2013). "Aggressive tax planning". (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-alert/aggressive-tax-planning.html>). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.
- CRA (28.12.2018). "Offshore compliance advisory committee". (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/offshore-compliance-advisory-committee.html>). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.
- Dahlby, B., Edgar, T., Li, J., ve Macnaughton, A. (2011). Current tax reading. *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*. 59(3). 687-707.
- Dahlby, B., Edgar, T., Li, J., ve Macnaughton, A. (2013). Current Tax Reading. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*. 61(2). 541 -562. <https://www.fcf-ctf.ca/ctfweb/CMDDownload.aspx?ContentKey=f30fd02-9a8d-4321-bfaa-b7c9aba6a39b&ContentItemKey=d0df1a93-77e0-4292-b9cb-014dd9b51ab6> . Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.
- DavisPolk (December 11, 2014). UK government publishes new diverted profits tax on multinationals. Client Memorandum. (https://www.davispolk.com/files/12.11.14_UK_Government_Publishes_New_Diverted_Profits_Tax_on_Multinationals.pdf). Erişim tarihi: 17 Nisan 2019.
- Duhigg, C., ve Kocieniewski, D. (2012). How Apple sidesteps billions in taxes. *The New York Times*. (<https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax->

- strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.
- European Commission (2017). "European Semester: Thematic factsheet-Curbing aggressive tax planning".Date: 20.11.2017. (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: 13 Mart 2019.
 - English, H.B. ve Woodhouse, H.M. (2016). Addressing hybrid mismatch arrangements. A Government discussion document. Inland Revenue, PO Box 2198, Wellington 6140.
 - Erdős, É. (2019). The tendencies of direct tax harmonization-tackling the digital tax avoidance. Curentul Juridic – Juridical Current. 76(1). 108-120.
 - Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J. H. ve Nusser, H. (2013). Profit shifting and "aggressive" tax planning by multinational firms: Issues and options for reform, ZEW Discussion Papers, No. 13-078, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) .Mannheim. (<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:180-madoc-348541>). Erişim tarihi: 07 Haziran 2019.
 - Gravelle, J. G. (2015). Tax havens: International tax avoidance and evasion.Washington, DC: Congressional Research Service. (https://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2387&context=key_workplace). Erişim Tarihi: 12 Mayıs 2019.
 - Harari, M., Sitbon, O., ve Donyets-Kedar, R. (2013). Aggressive tax planning and corporate social responsibility in Israel. Accountancy. Business and the Public Interest. (<http://visar.csustan.edu/aaba/HarariandSitbon2013.pdf>.) Erişim tarihi: 07 Mayıs 2019.
 - Hosking, P. (September, 3, 2018). Companies pay millions to avoid shame of Google tax. The Sunday Times. (<https://www.thetimes.co.uk/article/companies-pay-millions-to-avoid-shame-of-google-tax-mg-2dknjct>). Erişim tarihi: 27 Mayıs 2019.
 - IPleaders (September 11, 2013). Tax structuring-How Google, Microsoft Apple and other major US tech giants save billions. (<https://blog.ipleaders.in/tax-structuring-us-tech-giants-save-billions/>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2019.
 - Kagan, J., Murpy, C.B. (20.04.2019). Double Irish With A Dutch Sandwich. Investopedia. (<https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>). Erişim tarihi: 11 Haziran 2019.
 - Karananou, A., ve Guha, A. (2015). Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility: Why and how to engage with your investee companies. PRI Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility. (<https://www.unpri.org/download?ac=5601>). Erişim tarihi: 12 Haziran 2019.
 - Kılıçer, İ. P. (2017). Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımını Önleyici Bir Etken Olarak İşletmelerde Vergi Uyumunun Sağlanması Yönelik Politikalar. Mali Çözüm Dergisi/ Financial Analysis. 144. 109-124.
 - Kim, C., ve Zhang, L. (2016). Corporate political connections and tax aggressiveness. Contemporary Accounting Research. 33(1). 78-114.
 - Kutera, M. (2017). A model of aggressive tax optimization with the use of royalties. Journal of Economics ve Management. 30(4). 85-98.
 - Loretz, S., Sellner, R., Brandl, M. B., Arachi, G., Bucci, V., van't Riet, M., ve Aouragh, A. (2017). Aggressive tax planning indicators; Final Report. Taxation Papers-Working Paper. 2017(71).

- McClure, R., Lanis, R., ve Govendir, B. (2016). Analysis of tax avoidance strategies of top foreign multinationals operating in Australia: An expose. Corporate Tax Avoidance. Submission 134. Attachment 1. University Of Technology Sydney. (<http://cdn.getup.org.au/1507-Aggressive-Tax-Avoidance-By-Top-Foreign-Multinationals.pdf>). Erişim tarihi: 23 Haziran 2019.
- Meldgaard, H., Bundgaard, J., ve Weber, K. D. (2016). Study on structures of aggressive tax planning and indicators. Publications Office of the European Union. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf). Erişim tarihi: 07 Mayıs 2019.
- Nar, M. (2015). Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları. Journal of International Social Research, 8(37). 925-940.
- OECD (2011). Corporate loss utilisation through aggressive tax planning. OECD Publishing. (https://www.uscib.org/docs/Corporate_Loss_Utilisation_through_Aggressive_Tax_Planning.pdf). Erişim tarihi: 17 Mayıs 2019.
- OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing
- PHYS (4 January 2019). Google moved almost 20 bn euros to Bermuda in 2017: report. (<https://phys.org/news/2019-01-google-bn-euros-bermuda.html>). Erişim tarihi: 28 Haziran 2019.
- Piantavigna, P. (2017). Tax abuse and aggressive tax planning in the BEPS era: How EU law and the OECD are establishing a unifying conceptual framework in international tax law, despite linguistic discrepancies. World tax journal. 9(01). 47-98.
- Pniowsky, J. (2010). Aggressive tax planning-How aggressive is too aggressive. Thompson Dorfman Sweatman LLP. 3. 1-5.
- RSM (01.03.2013). "Netherlands: Five questions about aggressive tax planning". (<https://www.rsm.global/insights/tax-news/netherlands-five-questions-about-aggressive-tax-planning>). Erişim tarihi: 28 Haziran 2019.
- Saraçoğlu, F., ve Çakır, M. Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi. Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi. 4(8). 94-106.
- Seth, S. (September, 5, 2018). "Google Tax", (<https://www.investopedia.com/terms/g/google-tax.asp>). Erişim tarihi: 18 Haziran 2019.
- Sönmez, N. (2016). Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları. Sorumlu Vergicilik içinde 159-166 (Ed. Koçer, B.). Günce Reklam Yayıncılık Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti.İstanbul.
- Spengel, C., Heckemeyer, J. H., Nusser, H., Klar, O., ve Streif, F. (2016). The impact of tax planning on forward-looking effective tax rates (No. 64). Taxation Papers.
- Şahin, I. F. O., ve Yereli, A. B. (2016). Seçilmiş AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Patent Gelirlerine İlişkin Vergileme "Patent Box" Rejimi. Sosyoekonomi, 24(29). 183-203.
- Thorne, D. (2013). The Double Irish and Dutch Sandwich tax strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by the utilisation of these structures?. LLM Research Paper Laws 516: Taxation, Domestic And International. (<https://researcharchive.vuw.ac.nz/xmlui/bitstream/handle/10063/3252/thesis.pdf?sequence=2>). Erişim tarihi: 28 Mart 2019.
- Valderrama, I. J. M. (2015). The OECD-BEPS Measures to Deal with Aggressive Tax Planning in South America and Sub-Saharan Africa: The Challenges Ahead. Intertax. 43(10). 615-627.

- Valderrama, I. M., Mazz, A., Schoueri, L. E., Quiñones, N., West, C., Pistone, P., ve Zimmer, F. (2018). Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. *Intertax*. 46(2). 140-155.
- Vella, J. (2015). Corporate tax practices and aggressive tax planning in the eu-in-depth analysis. directorate general for internal policies policy department a: economic and scientific policy. european parliament. IP/A/ECON/2015-08, PE 563.446. ([http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA\(2015\)563446_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA(2015)563446_EN.pdf)). Erişim tarihi: 18 Mart 2019.
- Vergi Dosyası (09.10.2018). “Vergi Planlaması”. (<https://vergidosyasi.com/2017/12/27/vergi-planlamasi/>). Erişim tarihi: 18 Haziran 2019.
- Zummo, H., McCredie, B., ve Sadiq, K. (2017). Addressing aggressive tax planning through mandatory corporate tax disclosures: An exploratory case study. *eJournal of Tax Research*. 15(2). 359-383.
- Züngün, D., Kulu, T., Okur, A., Kırılı, M., (2017). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Katkısı. (Ed. Mustafa Mıynat ve Diğerleri). Yeni Ekonomik Eğilimler Ve İş Fırsatları. Manisa Celal Bayar Üniversitesi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, S.127-136.