



NKÜ HUKUK FAKÜLTESİ DERGİSİ

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

BEPS EYLEM PLANLARI KAPSAMINDA TÜRK VERGİ MEVZUATINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

*Doç. Dr. Gülşen GEDİK**

ÖZET

Yurtiçi vergi matrağı erozyonu ve karın aktarılması (Base Erosion and Profit Shifting- BEPS) çok uluslu işletmeler tarafından kullanılan vergi ödemekten kaçınma amaçlı vergi yasalarındaki boşlukları kullanan vergi planlama stratejilerine gönderme yapmaktadır. Gelişmiş ülkelerin kurumlar vergisi esas BEPS'den büyük ölçüde ayrılmaktadır. OECD, 2015 tarihinde 13 final raporu yayınlamış ve BEPS projesi kapsamında açıklamalara yer vermiştir. BEPS Eylem Planları OECD üyesi tüm ülkeler için katı hukuk kuralları gibi bağlayıcı olmamakla birlikte referans alınması ve iç mevzuat değişiklikleri yapılması önemlidir. Türkiye de BEPS Eylem Planları kapsamında mevzuatta bazı değişiklikler yapmış; ancak tüm tavsiyelere uygun bir strateji hala geliştirememiştir.

Anahtar Kelimeler Vergi Kaçırma, Vergi Sistemleri, Matrah Aşındırma ve Karın Aktarılması, Yurtiçi ve Uluslararası Vergileme, BEPS Eylem Planları.

CHANGES IN TURKISH TAX LAW IN CONTEXT OF THE BEPS ACTION PLANS

Doç. Dr. Gülşen GEDİK

ABSTRACT

Domestic tax base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies used by multinational companies that exploit gaps in tax laws to avoid paying tax. The corporate tax basis of developed countries is largely separated from BEPS. OECD published 13 final reports in 2015 and an explanatory statement outlining consensus actions under the base erosion and profit shifting (BEPS) Project. Even though BEPS Action Plans does not binding statements for OECD countries but it is important that take a references and changing in national rules. Turkey has changed some tax law rules in context of the BEPS Action Plans too but could not developed a strategy.

Key Words Tax Avoidance, Tax Systems, Base Erosion and Profit Shifting, Domestic and International Tax, BEPS Action Plans

*Doç. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, gulsengedik@uludag.edu.tr, ORCID 0000-0002-3267-7409 “Bu makalenin yayına hazırlanmasında yardım ve destekleri için Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı’nda görevli genç meslektaşlarım Ar. Gör. E. Utku Çakır ve Ar. Gör. Alican Mert’e çok teşekkür ediyorum.



Extended Summary

Domestic tax base erosion and profit shifting (BEPS) due to multinational enterprises exploiting gaps and mismatches between different countries' tax systems affects all countries. Yet the most important development in the field of international taxation in the last 30 years is the establishment of OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Over 135 countries are implementing 15 Actions to tackle tax avoidance, improve the coherence of international tax rules and ensure a more transparent tax environment. However, there are 15 actions set out to equip governments with domestic and international rules and instruments to address tax avoidance, this study, looks the BEPS action number 1, 2, 3,4,7,8-10 and 13 and their influence and practical application in the Turkish Tax Legislation ensuring that profits are taxed where economic activities generating the profits are performed and where value is created. Hence, this article comprises of seven sections.

First section addresses the tax challenges raised by digitalisation which has been the top priority for the OECD/G20 Inclusive Framework, and has been a key area of focus of the BEPS Project since its inception. Recent, rapid and expansive digital transformation has had deep economic and societal impacts resulting in significant changes. In this context, Turkey announced the implementation of a software in 2013 that tracks sales made digitally. However, such software is only able to follow the activities of the companies that registered in Turkey. Given the nature of these challenges and the difficulty to put borders around the digitalised economy, the approach at this critical juncture is clear: a comprehensive consensus-based solution that deals with both the allocation of taxing rights and the remaining BEPS issues. This would secure and sustain the international income tax system and increase tax equity amongst traditional and digital businesses.

Second section examines hybrid mismatch arrangements that are used in aggressive tax planning to exploit differences in the tax treatment of an entity or instrument under the laws of two or more tax jurisdictions to achieve double non-taxation. Turkey is a member of Inclusive Framework on BEPS but has not enacted any specific legislation or rules to eliminate tax effects of hybrid mismatch arrangements. This is contrary to the Action 2 recommendations that member of Inclusive Framework countries shall rapidly adopt rules to address a comprehensive range of hybrid and branch mismatches.

Third section outlines approaches to Controlled foreign company (CFC) rules where taxpayers can strip the tax base of their country of residence and shift income into a foreign company that is controlled by the taxpayers. Turkey has enacted CFC rules in 2006 under the Corporate Income Tax Law No. 5520. However, existing CFC rules have not kept pace with changes in the international business environment in order to tackle base erosion and profit shifting risks effectively.

Forth section analyses the Action 4 Limitation on Interest Deductions which aims to limit base erosion through the use of interest expense to achieve excessive interest deductions or to finance the production of exempt or deferred income. The work by the Inclusive

Framework member jurisdictions on Action 4 resulted in the 2015 OECD report Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments. In the Turkish tax legislation, there are provisions regarding interest reduction in the Article 41 of the Income and Corporation Tax Law and in the Articles 10, 11, 12, 22 and 30 of the Value Added Tax (VAT).

Fifth section looks at the definitions of permanent establishment statutes to determine whether a non-resident enterprise must pay income tax in another jurisdiction. Article 156 of the current Turkish Tax Procedures Code defines “permanent establishment” as a physical place by stating that “a place that is for the use of or that is allocated to the execution of commercial, industrial, agricultural or professional activity”. The examples that are given for a permanent establishment are all physical places such as branch offices, warehouses, hotels, farms, farm, garden, etc. In the new draft Turkish Tax Procedures Code, the definition of “Permanent Establishment” of Article 129 includes the examples of “mobile devices, electronic environment or spaces”. Similarly, Article 130 of the draft Code defines the “Place of Business in Electronic Environment”

Sixth section addresses BEPS Actions 8-10 on transfer pricing to ensure that transfer pricing outcomes are better aligned with value creation of the multinational enterprise group. Specific transfer pricing rules are valid in Turkey as of the beginning of 1 January 2007 under Article 13 of the Corporate Income Tax Law No. 5520 with the title ‘Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing’. The regulations under Article 13 follow the arm’s-length principle, established by the OECD Guidelines and are applicable to all financial, economic, commercial transactions and employment relations between related parties.

Seventh section evaluates BEPS Action 13 under which all large multinational enterprises (MNEs) are required to prepare a country-by-country (CbC) report with aggregate data on the global allocation of income, profit, taxes paid and economic activity among tax jurisdictions in which it operates. This CbC report is shared with tax administrations in these jurisdictions, for use in high level transfer pricing and BEPS risk assessments. In Turkey, Communiqué with Serial No. 4 which amends the General Communiqué on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing (Serial No. 1) has been published in the Official Gazette on 01 September 2020. September 1, 2020. With the communiqué, CbC Reporting and Master File certification obligations are implemented in line with the BEPS Action 13. CbC Report format and notification format are shared and presented to the taxpayers.

As the Turkish Ministry of Finance stated that, Turkey supports BEPS action plan also as being a member of OECD and one of the G20 member states. As of now, the Ministry of Finance in Turkey has not yet made significant changes in the local tax regulations with regard to implementations of BEPS actions. However, the studies of the Ministry of Finance on these issues continue. This article makes suggestions and recommendations to identify the regulations and the changes in the local tax legislation.

GİRİŞ

Uluslararası vergi kurallarını yeniden tanımlamayı hedefleyen ve son 30 yılda uluslararası vergilendirme alanındaki en önemli gelişme olan “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Planı¹ en yeni ve en geniş kapsamlı işbirliği girişimi olup² asıl öznesi çok uluslu şirketler³ ve bunların vergisel davranış modelleridir⁴.

BEPS kapsamında yayınlanan rapor (Addressing Base Erosion and Profit Shifting)⁵ ise uluslararası vergilendirmeye ilişkin aşağıdaki hususlara vurgu yapmaktadır:

-“Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine oluşturulan hibrit düzenlemeler ve vergi avantajı ile tüzel kişilik ve işlemlerin karakterlerinden kaynaklanan uluslararası vergilendirmedeki uyumsuzluklar”,

-“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA)’nın dijital ürün ve hizmetlerin tedarik edilmesi sonucu elde edilen kazançlara uygulama şekli”,

-“İlişkili kişilerin borçlanma yoluyla finansmanı, grup şirketince yapılan sigorta işlemleri ve diğer grup içi finansal işlemlere yönelik vergi uygulamaları”,

-“Özellikle risk ve gayri maddi varlıkların yer değiştirmesi, grup içindeki tüzel kişilikler arasında varlıkların mülkiyetinin el değiştirmesi ve ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ancak ilişkisiz kişiler arasında nadiren gerçekleştirilecek işlemlerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması”,

-“Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimleri, örtülü sermaye kuralları ve ÇVÖA’nın kötüye kullanımını engellemeyi amaçlayan diğer kurallar açısından kanunların kötüye kullanımını engelleyen düzenlemelerin etkinliği ve zararlı rekabete yol açan vergi rejimlerinin varlığı”⁶.

¹ Joy Hail, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)- Are You Ready? (CCH Publications Wolters Kluwer 2015)

1

² Selçuk Özgenç, Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları- Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde (1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2019) 16

³ Ahmet Feridun Güngör, ‘Vergi Mükelleflerinin Bakış Açısıyla BEPS: Mükellefin Beklentileri Neler Olabilir?’, iç Prof. Dr. Billur Yaltı (ed), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5 (1. Baskı, Beta Yayıncılık 2018) 149

⁴ Billur Yaltı, ‘BEPS’in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde mi, Ötesinde mi?’, iç Prof. Dr. Billur Yaltı (ed), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5 (1. Baskı, Beta Yayıncılık 2018) 185

⁵ <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en;jsessionid=IO4rVLtRtRKH9w8t0x6e4cpU.ip-10-240-5-48> Erişim Tarihi 10 Ekim 2020

⁶ Tunç Köse, ‘BEPS ile Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması’ (2014) 37 (309) Vergi Sorunları Dergisi 59, 60-61

OECD'nin açıklamalarına göre BEPS'in ortaya çıkmasının sebebi uluslararası şirketlerin kazançlarını “düşük vergili veya vergisiz ülkelere kaydırılması olup vergi sistemlerindeki boşlukları veya uyumsuzlukları kötüye kullanan vergiden kaçınma stratejilerine gönderme yapar ve 100'den fazla ülkenin BEPS önlemlerini uygulamak ve BEPS'le mücadele etmek için işbirliği içinde olduğu belirtilir”⁷.

BEPS, 15 başlık altında toplanmış eylem planlarından oluşmakta olup, bu başlıklar, özetle şöyledir:

- 1.Eylem Planı : Dijital ekonomiye ilişkin sorunların tespiti
- 2.Eylem Planı: Hybrid Anlaşmalarının Etkilerini Ortadan Kaldırma
- 3.Eylem Planı: Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar
- 4.Eylem Planı: Faiz indiriminin sınırlandırılması
- 5.Eylem Planı: Zararlı vergi uygulamaları
- 6.Eylem Planı: Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımının önlenmesi
- 7.Eylem Planı: Daimi işyeri statüsü
- 8,9,10. Eylem Planları: Transfer fiyatlandırması
- 11.Eylem Planı: BEPS data analizleri
- 12.Eylem Planı: Zorunlu Bildirim Kuralları
- 13.Eylem Planı: Ülke Bazlı Raporlama
- 14.Eylem Planı: Karşılıklı Anlaşma Usulü
- 15.Eylem Planı: Vergi anlaşmalarında çok taraflı araçlar⁸.

OECD / G20 BEPS Projesi kapsamında geliştirilen, yukarıda isimleri verilen 15 eylem planı başlıklarına baktığımızda “gelişmekte olan devletleri vergiden kaçınma konusunda ulusal ve uluslararası kural ve araçlarla donatma, karların veya kar üreten ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve değer yaratıldığı yerlerde vergilendirilmesini vurgulayarak şeffaflığı sağlama amacı güttükleri görülür.”⁹

⁷ Yaltı (n 4) 175

⁸ <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>> Erişim Tarihi 10 Ekim 2020

⁹ Ibid

BEPS ile mücadelede öngörülen sonuçların elde edilmesi için üç yöntem geliştirilmektedir:

- Çok taraflı vergilendirme anlaşmaları yaparak gelişmekte olan ülkelerde yeknesaklık sağlanmak
- Gelişmekte olan ülkelerin iç hukuk kurallarında değişiklikler yaparak farklı uygulamaları azaltmak
- Transfer fiyatlandırması rehberinde yapılacak değişikliklere uyma¹⁰.

Bu çalışmada BEPS 1., 2., 3., 4., 7, 8-10 ve 13. Eylem planları kapsamında getirilen önerilerin Türk vergi mevzuatındaki karşılıklarına yer verilmiş; ancak vergi anlaşmalarında çok taraflı araçlar ile anlaşma suiistimali ayrı bir çalışma konusu olduğundan bu çalışma kapsamına dahil edilmemiştir.

Çalışmanın amacı, uluslararası vergi alanındaki planlamaların ve ülkelere sunulan raporların Türk vergi mevzuatında uygulanabilirliğinin ve varsa yapılmış değişikliklerin tespitini yapmaktır.

I. DİJİTALLEŞMEDEN KAYNAKLANAN VERGİSEL SORUNLAR

Yakın zamanda gerçekleşen hızlı ve kapsamlı dijital dönüşüm, önemli değişikliklere neden olan derin ekonomik ve toplumsal etkilere sebep olmuştur. OECD Eylem Planı'nda da belirtildiği üzere, son 10 yılda önemli gelişme gösteren “dijital ekonominin vergilendirilmesi için ülkelerin elinde çok sınırlı sayıda enstrüman bulunmakta ve dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin bilgi birikimi ve yasal düzenlemeler pek çok ülkede bulunmamaktadır”¹¹. Tartışmanın merkezinde, yüz yıl önceki ekonomik ortamda geliştirilen uluslararası gelir vergisi kurallarının modern küresel ekonomide amaca uygun olup olmadığı sorusu yer almaktadır. Dijitalleşmenin kolaylaştırdığı üç önemli alan - kütesiz ölçek, maddi olmayan varlıklara dayanma ve verilerin merkeziliği - küresel vergi sisteminin temel unsurları için ciddi zorluklar ortaya çıkarmaktadır.

“Türkiye’de de benzer şekilde vergi idaresi, dijital ekonomi uygulamaları dolayısıyla yaşanan gelir kaybına engel olmak için harekete geçmiştir. Bu kapsamda dijital yolla yapılan

¹⁰ Yaltı (n 4) 187

¹¹ Ramazan Biçer ve Mehmet Erginay, ‘OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri’ (2015) 38 (326) Vergi Sorunları Dergisi 54, 57: “İlk bakışta dijital ekonominin büyümesinin gelişmiş ülkelerin vergi gelirleri açısından avantaj yarattığı düşünülse de dijital ekonominin sınırlara dayalı olarak faaliyet göstermemesi nedeniyle yine gelişmiş ülkeler açısından vergilendirme konusunda sorunlar ortaya çıkmıştır. Bunun yanında, mevcut uluslararası vergi düzenlemelerinin de bu alandaki matrah aşındırması ve kâr aktarımlarını tamamen ortadan kaldırmadığı bilinmektedir”.

satışların takip edildiği bir yazılımın hayata geçirildiği 2013 yılı içinde duyurulmuştur. Ancak, söz konusu yazılım sadece Türkiye’de kayıtlı bulunan şirketlerin faaliyetlerini takip edebilmektedir. Bununla beraber, dijital ekonominin yukarıda da belirtildiği şekilde ülke sınırlarını aşan bir yapıya sahip olması ve dolayısıyla dijital ekonomiye bağlı pek çok faaliyetin Türkiye dışındaki şirketlerce gerçekleştirilmesi sebebiyle bu tür girişimler sonucunda toplanan vergi sınırlı miktarda kalmaktadır. Diğer yandan, OECD Eylem Planı çerçevesinde belirlenen bu eylemin temel amacı, dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunları doğrudan ve dolaylı vergileme açısından bütünsel bir yaklaşım ile çözmek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamaktır”¹².

Dijital ekonomiye ilişkin sorunların tespiti başlıklı BEPS Eylem Planı, dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanması açısından neden olduğu temel zorlukları, ayrıntılı bir bakış açısıyla, dolaylı ve dolaysız vergilendirmelerin göz önünde bulundurulması suretiyle belirlemeyi ve bu zorlukları çözmek için ayrıntılı seçeneklerin geliştirilmesini ifade etmektedir. Bu kapsamda kurumlar vergisinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasının sağlanması da önemlidir ve yeni standartların belirlenerek çifte vergilendirmeyi önleyecek kurallar konulması gerekecektir¹³.

OECD Raporu’nda giderek artan dijital çağda, vergilendirme haklarının ticari kârlara göre tahsisi artık sadece fiziksel mevcudiyetle sınırlandırılmamıştır. Dijital ekonomiye uyum sağlamak için yeni bağlantı noktası ve kar dağıtım kuralları “daimi iş yeri”, “kontrol edilen kurum kazancı” ve “transfer fiyatlandırması” gibi verilerin birlikte değerlendirilmesi gerektiğini belirtilmiştir.¹⁴

“Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Türkiye’nin bu alanda yapılacak uluslararası gelişmeleri ilerleyen dönemde yakından takip edeceği düşünülmektedir. Diğer yandan, idarenin dijital ekonomide faaliyetlerini sürdüren şirketlere yönelik incelemelerini sıklaştırdığı gözlenmektedir. Özellikle dijital ekonomiye yönelik son dönemde yürütülen vergi incelemeleri transfer fiyatlandırması ve KDV gibi dolaylı vergiler yönünden yapılmakta olup, bu alandaki

¹² Ibid

¹³ Nagihan Birinci ve Levent Yahya Eser, ‘Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi’ (2017) 3 (3) International Journal of Economics Studies (Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi) 447, 453

¹⁴ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing 2020) <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>

incelemelerin OECD Eylem Planı ve diğer uluslararası gelişmelere paralel olarak artarak devam edeceği beklenmektedir”¹⁵.

Dolayısıyla Türkiye'nin iç hukukta atması gereken ilk adım işyeri tanımının dijital ekonomideki gelişmeleri kavrayacak biçimde geliştirilmesi, ikincisi ise OECD BEPS 1. Eylem Raporu'nda önerilen dengeleyici vergi ile stopaj vergisinin konulmasıdır¹⁶.

Bu kapsamda “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”¹⁷ ile yürürlüğe girmiş olan Dijital Hizmet Vergisi Kanun'un 1-7. maddeleri arasında ve Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Tebliği'nde¹⁸ düzenlenmiş olup, reklam, dijital platform ve verileri hedeflerken; önemli dijital varlıkların vergilendirilmesine ilişkin tasarı daha geniş anlamda dijital hizmetleri kavramayı amaçlamaktadır.

Dijital Hizmet Vergisi (“DHV”) tabi hizmetler için zorunlu unsur, hizmetin Türkiye’de sunulmuş olmasıdır ve Türkiye’de sunulma hali, Kanun’un 2. maddesine göre şu durumlarda kabul edilecektir:

- Hizmetten Türkiye’de faydalanılıyorsa,
- Hizmet Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştiriliyorsa
- Hizmet karşılığını teşkil eden ödeme Türkiye’de yapılmışsa veya ödeme yurtdışında yapılmışsa Türkiye’de ödeyen nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmiş veya karından ayrılmışsa.

DHV mükellefi, tam ve dar mükellef dijital hizmet sağlayıcılarıdır; “ancak ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaftır.”¹⁹ “DHV matrahı, vergi konusu hizmetlerden elde edilen hasılat olup, verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirimler yapılamayacaktır. DHV oranı ise %7,5 olarak belirlenmiştir”²⁰. Mükellefler tarafından ödenen DHV gelir vergi için esas kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir²¹.

¹² Biçer ve Erginay (n 11) 58

¹⁶ Hüseyin Işık, ‘Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri’ (2019) 41 (356) Vergi Sorunları Dergisi 42, 60

¹⁷ Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 7194, Kabul Tarihi: 05.12.2019, RG 07.12.2019/30971.

¹⁸ Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, RG 20.03.2020/31074.

¹⁹ İlayda Doğan, ‘Dijital Hizmet Vergisi’, (mondaq, 20.04.2020) <<https://www.mondaq.com/turkey/tax-authorities/919290/dijital-hizmet-vergisi>> Erişim Tarihi 10 Ekim 2020

²⁰ Ibid

²¹ <<https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>> Erişim Tarihi 10 Ekim 2020

DHV, OECD'nin önerdiği yöntemlerden denkleştirme vergisine benzemekte, herhangi bir indirim yapılmaksızın hasılat üzerinden nispi oran uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bu vergiye ciro vergisi de denilmektedir. Mevcut vergi oranlarının artırılması yerine, yeni vergileme alanları oluşturularak, toplam vergi tabanını genişletmek daha akılcı bir uygulama olmaktadır. Diğer taraftan söz konusu vergi artık uluslararası alanda uygulanmaya başlanmış olan yenilikçi ve dengeleyici bir mahiyet arz etmektedir²².

II. HİBRİT FİNANSAL ARAÇLAR

Hibrit finansal araçlar, vergi planlamasında, uzun vadeli vergilendirme ertelemesi de dahil olmak üzere çifte vergilendirmeye elde etmek için iki veya daha fazla vergi yetki alanının yasaları uyarınca bir kuruluş veya aracın vergi muamelesindeki farklılıklardan yararlanmak için kullanılır. Hybrid Anlaşmalarının Etkilerini Ortadan Kaldırma başlıklı BEPS Eylem Planı, finansal araçların veya kuruluşların vergi muamelesindeki farklılıklardan kaynaklanan uyumsuzlukların azaltılmasını hedefler.²³

“Alacak hakkını temsil eden finansal araçlar karşılığında bu hakkı elinde bulunduran alacaklılara ödenen faiz, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak gayrisafi kurum kazancından indirim konusu yapılabilir. Buna karşılık, şirket hakkını temsil eden finansal araçları elinde bulunduranlara ödenen temettünün kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.”²⁴ “Bir diğer fark da ülkelerin faiz ve temettüye çeşitli gerekçelerle farklı vergi oranları uygulamasıdır. Bu durum, özellikle uluslararası yatırımlar dikkate alındığında faiz ve temettünün ya ağırlıklı olarak kaynak devletinde ya da ikamet devletinde vergilendirilmesine yol açmaktadır. Alacak hakkını temsil eden finansal araçlar ve şirket hakkını temsil eden finansal araçlar arasındaki bu farklılıklara karşın uygulamada bazı finansal araçlar arasında kesin ayırım yapmak her zaman mümkün olmamaktadır. Sahibine alacak ve şirket hakkını belirli ölçüde aynı zamanda veren bu finansal araçlar hibrit finansal araçlar olarak ifade edilmektedir.”²⁵ “Bu çerçevede, hibrit finansal araçlar, ekonomik özellikleri dikkate alındığında alacak hakkını temsil eden tahviller ve şirket hakkını temsil eden hisse senetleri arasında bir noktada yer alırlar. Ekonomik özelliklerine göre ortaklık haklarına ya da

²² Cemali Oktay, ‘Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi’, (2020) (376) Vergi Sorunları Dergisi 113.

²³ OECD, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing 2017) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278790-en>

²⁴ Emrah Ferhatoğlu, ‘BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi’ (2015) 38 (326) Vergi Sorunları Dergisi 17, 18

²⁵ Ibid

şirket haklarına yakın olurlar ve getirileri aldıkları bu pozisyona göre temettü ya da faiz olarak nitelendirilir”²⁶.

“OECD Model Vergi Anlaşması 10. maddesi (temettü) ve 11. maddesi (faiz) vergi anlaşmaları hukukunda hibrit finansal araçlardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi ile ilgili temel maddelerdir. OECD Model Vergi Anlaşması 10. ve 11. nezdinde hibrit finansal araçların vergilendirilmesi ile ilgili temel problem elde edilen gelirin temettü olarak mı, yoksa faiz olarak mı nitelendirileceğidir. Başka bir ifadeyle, OECD Model Vergi Anlaşmasının 10. maddesinin mi, yoksa 11. maddesinin mi uygulanacağıdır. Her iki maddenin uygulamasında gelirin bir şirket hakkından sağlanıp sağlanmadığı temel belirleyici kriter olmaktadır”²⁷.

Türkiye hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin vergisel etkilerini ortadan kaldıracak herhangi bir yasal düzenleme yapmamıştır. Dolayısıyla OECD BEPS 2 No’lu Eylem Planı kapsamında Türk vergi sisteminde değerlendirmesi yapılacak bir düzenleme mevcut değildir²⁸.

“Bununla birlikte hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri ile yakın ilişkili olan daimi işyerleri, özellikle çok uluslu şirketler için uyumsuzluk fırsatları sağladıkları için genellikle vergi planlama düzenlemelerinde hibrit kuruluşlara alternatif olarak kullanılmaya devam etmektedir.”²⁹

III. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI

Kontrol edilen yabancı kurum kazançları, vergi mükelleflerinin ikamet ettikleri ülkenin vergi matrahından sıyrılması ve geliri vergi mükellefleri tarafından kontrol edilen yabancı bir şirkete kaydırılması riskine yanıt verir. Türk vergi mevzuatında kontrol edilen yabancı kurum kazançları (KEYK), tam mükellefiyete tabi kurumların aslında Türkiye’de değerlendirmeleri gereken kaynaklarını ticari, sınai, zırai ve mesleki nitelikte olmayan yatırımlarla sırf vergi avantajı dolayısıyla “vergi cenneti” olarak adlandırılan ülkelere kaydırmalarının önlenmesi amacıyla getirilmiş bir düzenleme olup³⁰ tam mükellefiyete tabi kurumların kontrollerinde bulunan yabancı kurum kazançlarının dağıtılın veya dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulacağı hükmünü haizdir.

²⁶ Ibid,19

²⁷ Ibid, 21

²⁸ Leyla Ateş, ‘Turkey Report’, IFA Cahiers-2017 IFA Rio de Janeiro, Brazil-Volume 102-A (IFA Publications 2017) 780

²⁹ Merve Önal, ‘Beps’in 2 Numaralı Eylem Planı: Hibrit Uyumsuzlukların Etkilerinin Giderilmesi’ (2019) 25 (1) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 150, 165

³⁰ Gülşen Gedik, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları (1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2014) 6

Söz konusu düzenleme Türk vergi sistemine 2006 yılında girmiş olup, 5520 Sayılı Kanun gerekçesinde; “*vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bazı ülkelerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesinin amaçlandığı*” belirtilmiştir.

KVK 7/1. maddesinde yer alan düzenlemeye göre “kontrol edilen yabancı kurum, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, doğrudan veya dolaylı, ayrı ayrı veya birlikte, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerdir.”

Yurdun dışında yerleşik iştirakin elde ettiği gelir tutarı, pasif gelir tutarına göre belirlenmemekte, pasif gelir sadece iştirakin KEYK rejimine tabi olup olmamasının bir ölçütü olarak dikkate alınmaktadır³¹. Ancak burada en önemli husus, pasif gelir ölçütünün sağlanması halinde KEYK rejimine tabi olacak gelir, sadece pasif gelir değil, işletmenin toplam geliridir³².

Vergi yükü ile ilgili hükme göre, yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ticari bilanço karı üzerinden %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir. KEYK hükmü ayrı işletme yaklaşımını esas almakta olup minimum vergi oranı her bir kurum için ayrı hesaplanmaktadır.

Özetle, “tam mükellef kurumlar ile tam mükellef gerçek kişilerin yurt dışında kurulu yabancı bir iştirake birlikte ortak olmaları halinde, tam mükellef gerçek kişilerin elinde bulunan iştirak hisseleri, tam mükellef kurumların iştirak hisseleri ile birlikte dikkate alınarak, yurt dışında kurulu iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı tespit edilecek ve söz konusu yabancı kurumun bulunduğu ülkede elde ettiği kurum kazancı, Türkiye’deki tam mükellef gerçek kişi ve kurumların vergi matrahlarına hisseleri oranında ilave edilecektir”³³.

BEPS eylem planı çerçevesinde düzenlenen KEYK kuralları sistematik bir bütünlük sağlaması açısından yabancı şirketlerin KEYK olarak değerlendirilmesi, kazançlarının belirlenmesi, hangi ülkenin yetki alanına bağlı olması gerektiği gibi karışıklıkları ve yabancı şirketler kullanılarak yapılan vergi matrahının aşındırılmasını önlemeyi amaçlamaktadır³⁴.

KVK 33/2/f maddesine göre, kontrol edilen yabancı kurumlar ile ilgili maddenin uygulandığı durumlarda “yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi

³¹ Gedik (n 30) 137

³² Semih Öz, Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması (TÜRMOB Yayınları 2006) 40

³³ Gedik (n 30) 286

³⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Funda Buz, ‘BEPS 3 Nolu Eylem Planı Işığında CFC Kurallarının Değerlendirilmesi’ (2019) 42 (372) Vergi Sorunları Dergisi 164, 171 vd.

benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.”

Söz konusu hükme göre “KEYK kazancının ortaklara atfedilmesi aşamasında tahakkuk eden vergilerden sadece KEYK tarafından ödenen mahsup yönteminin benimsendiği, ödenen vergilerin nitelik açısından gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerle sınırlandırıldığı, KEYK tarafından ödenen vergiler arasında ülkeye bağlı bir ayırım yapılmadığı ve birden fazla KEYK tarafından ödenen vergilerin mahsubunda KEYK gelirine bağlı bir sınırlama getirilmediği, ayrıca mahsup edilmeyen vergilerin sonraki yıllara devri konusunda özel bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir”³⁵.

OECD BEPS Eylem planının genişletilmiş hali olan OECD Pillar 2 (Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) kapsamında bir değerlendirme yapıldığında, bu sütundaki politikaların, BEPS eylem projesinde belirlenmiş politikaların önemli ölçüde değişimine neden olabileceği söylenebilir. Bu politika değişiklikleri global olarak minimum seviyede bir vergi uygulamasını (GloBe) ve matrah aşındırıcı ödemelerden vergi alınmasını içermektedir. Ayrıca, bu politika değişiklikleri, ülkelerin kendi inisiyatifleri dahilinde geliştirdikleri vergi güvenlik düzenlemeleri olan KEYK, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması kurallarını tamamlayıcı önlemlerdir.

Pillar 2, asgari vergi kurallarına ilişkin en önemli unsurların belirlenmesinden sonra kararlaştırılacak sabit asgari vergi oranını ile buna ilişkin kuralların oluşturulmasını içermektedir.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü’nün “ OECD, 9 Ekim 2019 tarihli Doküman’da odaklandığı üç aşamalı yeni bir kar dağıtım modeli önerisinin ardından, Pillar 2 kapsamındaki GloBE Teklifi’nde çok uluslu şirketlerin belirli ülkelerde vergi ödemesi veya düşük oranda vergi ödemesinin önüne geçmeyi amaçlayan, küresel ölçekte bir asgari vergi oranı getirilmesine dair planlamaları şekillendirebilmeyi amaçlamaktadır.”³⁶ “OECD’nin İkinci Aşama’ya dair hedefleri arasında uluslararası faaliyet gösteren işletmelerin en azından asgari bir vergiye tabi olması hususu da yer almaktadır. Bu bakımdan GloBE Teklifi, ilgililer tarafından geliştirilecek

³⁵ Meltem Sağlam, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi (1. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2011) 348

³⁶ <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

öneriler sonucunda uluslararası çapta minimum bir vergi oranının belirlenmesini ve buna dair vergi oranı seviyesine karar verilebilmesini amaçlamaktadır”³⁷.

Globe dört temel bileşenlerinden birisi, bir ülkeye bazı yabancı şube veya kontrol edilen işletme gelirlerini -eğer yabancı bir şube ya da kontrol edilen işletmenin gelirine uygulanan efektif vergi oranı, belirlenen minimum oranın altında ise- vergi matrahına dahil edileceği (income inclusion)³⁸ kuralını getirmektedir³⁹.

OECD ve G20 üyesi olması nedeniyle Türkiye'nin de BEPS ile ilgili güncel gelişmelerden etkilenmemesi beklenemez. Türkiye hem BEPS projesinin hazırlanmasında hem de uygulanması sürecinde çeşitli roller üstlenmiştir⁴⁰. Bununla birlikte halihazırda KEYK kapsamında Pillar 2 ile getirilen minimum vergi oranı uygulanması ile ilgili yapılan bir çalışma/ yasa taslağı bulunmamaktadır.

IV. FAİZ İNDİRİMİNİN SINIRLANDIRILMASI

Çok uluslu şirketler, grup şirketlerin borç miktarını ayarlayarak olumlu vergi sonuçları elde edebilir. Bu alandaki BEPS riskleri üç temel senaryoda ortaya çıkabilir: 1) Yüksek vergili ülkelerde üçüncü şahıslara daha yüksek borç veren grup şirketler oluşturulabilir. 2) Grubun fiili üçüncü şahıs faiz giderini aşan faiz indirimleri oluşturmak için grup içi krediler kullanan grup şirketlerden faydalanabilir. 3) Vergiden muaf gelir üretimini finanse etmek için üçüncü şahıs veya grup içi finansman kullanan grup şirketlerden yararlanabilir.

Faiz indiriminin sınırlandırılması başlıklı BEPS Eylem Planı, “aşırı faiz indirimi sağlama ya da muafiyet, ertelenmiş gelir ve diğer mali ödemeleri finanse etmek için ilişkili taraf ve üçüncü taraf borcunun kullanılması şeklinde, faiz giderlerinden yararlanarak matrah aşınmasını önleyici kuralların getirilmesini hedeflemektedir”⁴¹.

³⁷<https://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/beps-2-ikinci-yapi-oecd-global-asgari-vergi.pdf> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

³⁸<https://taxfoundation.org/oecd-pillar-2-proposal-serious-questions/#:~:text=An%20income%2Dinclusion%20rule%20allowing,taxed%20below%20a%20minimum%20rate.> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

³⁹<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

⁴⁰ Cihat Öner, ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi Rejimine Eleştirel Bir Bakış’ in Prof. Dr. Mustafa Akkaya, Dr. Öğr. Ü. Zeynep Müftoğlu, Ar. Gör. Umut Acun, Ar. Gör. Can Yalçın, Ar. Gör. Yiğitcan Çankaya (eds.) Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan (Atılım Üniversitesi Yayınları No:63, Hukuk Fakültesi Yayınları No:1 2020) 458

⁴¹ Öner (n 40) 454

Rapor'da ilişkili veya ilişkisiz tüm borçlanmalar için katlanılan faiz ve benzeri ödemelere kısıtlama getirilmiş ve herhangi bir ayrıma yer verilmemiştir⁴².

Türk vergi mevzuatında GVK 41. maddede, KVK'da 10, 11, 12, 22 ve 30. maddelerde faiz indirimi ile ilgili hükümler yer almaktadır.

GVK "gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41/4.madde düzenlemesine göre, gerçek kişi işletmelerinde işletme sahibinin kendisinin, eşinin ve çocuklarının işletmede cari hesap ya da diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faiz indirimi, gider kabul edilmeyecektir.

KVK açısından ise şu tespitler yapılabilir:

"- KVK 11.maddesine göre "öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin indirim konusu yapılamayacağı"; KVK 12/1 maddesine göre "kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılması"; KVK 12/7 maddesine göre "örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların GVK ve KVK uygulamasında, borç alan ve borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap dönemimin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması"; KVK 11/i maddesine göre "kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere indirim konusu yapılamaması"; KVK 22.maddesine göre "dar mükellefiyette kurum kazancını tespitinde yaptıkları alım ve satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faiz, komisyon ve benzerlerinin kabul edilmemesi"⁴³.

Bu düzenlemelere göre Türkiye'de faiz giderlerinin vergi matrahından indirimine ilişkin mevcut kısıtlayıcı düzenlemeler özellikle grup şirketlerinin ve/veya çok uluslu şirketlerin vergi matrahlarının faiz yoluyla azaltılması konusunda BEPS 4. Eylem Planı'nda belirtilen "sabit

⁴² Mustafa Cemil Kara VE Ersan Öz, 'Faiz ve Diğer Finansman Ödemeleri İndirimlerinin Kısıtlanmasında Yeni Uluslararası Ölçüler' (2016) 39 (330) Vergi Sorunları Dergisi 7, 10

⁴³ N. Semih Öz, 'BEPS Eylem 4: Faiz Ödemeleri' iç Prof. Dr. Billur Yaltı (ed), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5 (1. Baskı, Beta Yayıncılık 2018) 257

oran kuralından” farklıdır ve BEPS Eylem Planı’nda yer alan öneriler doğrultusunda düzenlemeler yapılması gerekmektedir⁴⁴.

Türkiye BEPS projesi öncesinde ilişkili kişilere yapılan faiz ödemeleri gibi grup içi faiz ödemeleri konusunda sınırlandırıcı pek çok düzenleme yürürlüğe koymuştur. Örtülü sermaye kuralları ve transfer fiyatlandırması kuralları ilişkili kişilere yapılan faiz ödemeleri ile ilgili olup 2006’dan beri yürürlükte. Ancak örtülü sermaye kuralları “borcun öz sermayenin üç katını aşmasına” dayanmaktadır ve bu kriterin uygulanması BEPS kapsamında yetersiz kalmaktadır. Türkiye’de sadece 2012’de bir işletmenin faiz giderlerinin %10’unu aşmayan kısmının gider olarak kabul edilmesi yönünde yasal düzenleme yapılmıştır⁴⁵.

V. DAİMİ İŞYERİ STATÜSÜ

“Ticari kazançların vergilendirilebilmesinde ölçüt olarak OECD Modeli’nin üzerine inşa edildiği temel ilke uyarınca “daimi işyeri” kavramı kullanılmaktadır.”⁴⁶ OECD Model Anlaşmasının 5/1 maddesinde yer alan “işyeri” tanımına göre bir coğrafi konum bulunmalıdır. BEPS Raporu’nun 7 Numaralı Eylem Planı da daimi işyeri statüsünden kaçınmanın önlenmesine ayrılmış ve planda daimi işyeri tanımında değişikliklere gidilmiştir⁴⁷.

Daimi işyeri ile ilgili 7. Eylem Planının amacı, “OECD Model Vergi Anlaşmasında düzenlenen daimi işyerlerine (permanent establishment) yönelik değişiklikler yapılmasıdır.”⁴⁸ OECD, bu eylem ile ilgili olarak 29 Ekim 2014 tarihinde bir rapor yayınlamıştır. OECD’nin “genel eğilimi daimi işyeri ile ilgili yapılacak değişiklikler sonucu komisyoncular ve daimi işyeri dışında tutulan belirli faaliyetler (yapay olarak bu durumdan kurtulmak için düzenlendiler ise) daimi işyeri olarak kabul edilmesi yönündedir.”⁴⁹

Türkiye açısından özellikle son dönemde daimi işyerlerine yönelik çok sayıda inceleme yapıldığı görülmektedir. “En sık yapılan incelemeler, bazı çok uluslu şirketlerin Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerinin satış destek faaliyetlerine ilişkindir. Bu çerçevede vergi inceleme elemanları, ilgili firmanın kendi ürünleri dışında grup firmalarının ürünlerinin satışlarına da destek olduklarını, dolayısıyla yurtdışında yerleşik şirketlerin Türkiye’de daimi işyerine sahip

⁴⁴ Öz (n 43) 259

⁴⁵ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 6322, Kabul Tarihi: 31.05.2012, RG: 15.06.2012/28324; Ateş (n 28) 781

⁴⁶ Önal (n. 29) 165

⁴⁷ <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

⁴⁸ Biçer ve Erginay (n 11) 65

⁴⁹ Ibid 65

oldukları ve bu satışlardan elde edilen kazançlar üzerinden vergilendirilmeleri gerektiği iddiasında bulunmaktadır”⁵⁰.

Türkiye’de daimi işyeri kavramı hakkında henüz herhangi bir düzenleme uygulamaya konulmamış olmakla birlikte, VUK Tasarısı taslağında⁵¹ daimi işyeri kavramı güncellenmiş olup iş yeri ve elektronik ortamda işyeri kavramlarına da yer verilmiştir. “Bu düzenleme ile birlikte, bir ülke tarafından coğrafi konumu bulunmadığı için daimi iş yeri olarak kabul edilmeyen bir kuruluşun diğer ülke tarafından daimi iş yeri olarak kabul edilmesi sonucunda oluşan hibrit uyumsuzlukların önlenmesi sağlanmaktadır.”⁵²

VI. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ

KVK 13. maddesinde yer alan düzenlemeye göre; “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir”. Madde hükmünde ayrıca “ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ile karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işlemsel kar yöntemleri ve diğer yöntemlere” yer verilmiş ve “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”⁵³’de ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili BEPS 8. Eylem Planı; “transfer fiyatlandırması kurallarının, gayri maddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama”⁵⁴; 9. Eylem Planı: “risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama”⁵⁵ ve 10. Eylem Planı da “diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlamaktır”⁵⁶.

Bu kapsamda “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”⁵⁷ ile transfer fiyatlandırması

⁵⁰ Ibid 66

⁵¹ <https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf> Erişim Tarihi 12 Ekim 2020

⁵² Önal (n. 29) 165

⁵³ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG 18.11.2007/26704

⁵⁴ <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>> Erişim Tarihi 12 Ekim 2020

⁵⁵ Ibid

⁵⁶ Ibid

⁵⁷ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı, Karar Sayısı: 2151, RG. 25.02.2020 S. 31050

mevzuatında çeşitli değişiklikler yapılmıştır. “Bu değişikliklerden en önemlisi transfer fiyatlandırması belgelendirme düzeninde yapılan değişikliklerdir. Buna göre, Kararname’de belirlenen hadleri aşan şirketler genel rapor (masterfile), yıllık transfer fiyatlandırması raporu (local file) ve ülke bazlı raporlama (Country-by-Country Reporting-CbC)) şeklindeki üçlü dokümantasyon yükümlülüklerine tabi olacaktır”⁵⁸.

Kanun maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, “KVK’nın 13. Maddesinde işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemine yer verilmesinin temel nedeni kanun maddesinin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde 2010 yılında yapılan değişiklikler ile uyumlu hale getirilmesini sağlamaktır.”⁵⁹

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilmesinde tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumlar arasındaki işlemlerle ilgili özel bir düzenleme yapılmış olup, söz konusu hükme göre, “tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararı ise emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi anlamına gelir”⁶⁰.

Yeni düzenlemede “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi”, “Maliyet Artı Yöntemi” ve “Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi”nin işlemsel kar yöntemleri olan “İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi” ve “Kâr Bölüşüm Yöntemi”ne olan üstünlüğü ortadan kaldırılmıştır. “Böylece, işlemin doğasına en uygun yöntemin uygulanacak olması kanun maddesine de yansıtılmıştır. Bununla birlikte, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde de belirtildiği üzere, geleneksek yöntemler ile işlemsel kar yöntemleri eş zamanlı olarak uygulanabildiği durumlarda geleneksek yöntemlerin işlemsel kar yöntemlerine üstünlüğü devam edecektir.”⁶¹

VII. ÜLKE BAZLI RAPORLAMA

BEPS’in “Ülke Bazlı Raporlama (Country-by-Country Reporting-CbC)” başlıklı 13.Eylem Planı “çok uluslu işletmelerin ilgili gelirlerinin, ekonomik faaliyetlerinin ve

⁵⁸ Biçer ve Erginay (n 11) 65 Ayrıca bkz. <<https://level-tax.com/portfolio/yeni-transfer-fiyatlandirmasi-duzenlemesi-sirketleri-nasil-etkileyecek/>> Erişim Tarihi 12 Ekim 2020

⁵⁹ Ibid

⁶⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, RG. 21.06.2006 S. 26205

⁶¹ Biçer ve Erginay (n 11) 66

ödedikleri vergilerin ülkeler arasında küresel dağılımına ilişkin bilgilerin ortak bir şablona göre ilgili hükümetlere sağlanması için kurallar geliştirilmesi” çağrısı ile “CbC” şablonuna işaret etmektedir. Çok uluslu şirketler halihazırda tüm operasyon yaptığı ülkeleri içine alan bir konsolide rapor hazırlamaktadır.

Türk vergi sisteminde 4 Seri Numaralı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”⁶² ile çok uluslu işletmeler için ülke bazlı raporlama zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; “hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar. Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, 750 milyon Avro olan haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para biriminin kullanılması durumunda buna ilişkin açıklamalara da ülke bazlı raporda yer verilmelidir”.

Tebliğ 7.4. maddesi kapsamında yapılan düzenleme şu hususları içermektedir: “a) Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde ise b) Çok uluslu grubun Türkiye’de mukim ana işletmesi veya vekil işletmesi c) CBC hazırlayarak vergi idaresine elektronik ortamda sunacaktır”.

“Nihai ana işletme veya vekil işletme Türkiye’de bulunmuyorsa şu şartların tamamının birlikte gerçekleşmesi halinde çok uluslu işletme grubunun Türkiye’de mukim işletmesi veya birden fazla işletmesi varsa bunlardan herhangi biri vergi idaresine rapor sunacaktır:

“a) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, CbC ilişkin zorunluluk bulunmamalı,”⁶³

“b) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede CbC ilişkin zorunluluk bulunması ve idare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi

⁶² Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4), RG. 01.09.2020 S. 31231

⁶³ Ibid RG. 01.09.2020 S. 31231 madde 7.4

arasında uluslararası bir anlaşmanın olmasına karşın, CbC bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşması bulunmamalı,”⁶⁴

“c) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede CbC ilişkin zorunluluk bulunmalı, idare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşma ve ayrıca CbC değişimine ilişkin yetkili makam anlaşmasının olmalı, ancak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olmalıdır”⁶⁵.

Tebliğ düzenlemesine göre, CbC açısından “konsolide finansal tablolar, nihai ana işletme ve bağlı işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik işletmeninki gibi sunulduğu çok uluslu işletmeler grubunun finansal tabloları anlamına gelmektedir ve TFRS, FRS, IFRS veya ilgili ülkede yürürlükte olan başka bir muhasebe ve finansal raporlama standardı uyarınca hazırlanan konsolide finansal tablolar yükümlülüklerin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.”⁶⁶

“Ülke bazlı rapor, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanır ve elektronik ortamda İdareye sunulur. İlk ülke bazlı raporun, 2019 hesap dönemi için, 31/12/2020 tarihine kadar elektronik ortamda idareye sunulması gerekmektedir. Ülke bazlı raporlamaya ilişkin herhangi bir muafiyet bulunmamakta olup, raporlanan hesap dönemi için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubu, ülke bazlı raporu hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak zorundadır.”⁶⁷

CbC üç farklı tabloda bilgilerin verilmesi gerekliliğini ifade eder. Bu tablolarda gösterilecek bilgiler ise göre şöyledir:

“Tablo 1- Gelirin, vergilerin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımı; çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışındaki maddi varlıklar,

Tablo 2- Ülke bazında çok uluslu işletmeler grubuna dahil tüm işletmelerin listesi; çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyet konusu,

⁶⁴ Ibid

⁶⁵ Ibid

⁶⁶ Ibid

⁶⁷ Ibid

Tablo 3- İlave açıklamalar; tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar”⁶⁸.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfası üzerinden yayınlanan 1.10.2020 tarihli duyuruda⁶⁹ da bildirim formlarının kullanıma açıldığı belirtilmiştir.

SONUÇ

BEPS Eylem Planlarıyla ulaşılmaması hedeflenen konular; vergi matrahının ülkeler arasında dengeli dağılımının sağlanması, çok uluslu şirketlerin neden olduğu uyumsuzlukların etkilerinin ortadan kaldırılmasıdır.

BEPS paketi, sürece katılan devletleri, vergi kaçırma olgusuyla mücadeleyi sağlayacak ulusal ve uluslararası enstrümanlarla donatmakta olup, söz konusu önlemlerin devletlerce yürürlüğe konulmasını, uygulanmasını ve süreçlerin denetlenmesini içerir. Bu kapsamda OECD tavsiyeleri “bağlayıcı olmayan metinlerde yer alan normatif kuralları” ifade eden yumuşak hukuk içerisinde yer almakla birlikte⁷⁰ Türkiye açısından eylem planları doğrultusunda iç hukukta vergi mevzuatında değişiklikler yapılması kaçınılmaz olup ayrıca vergi kaçakçılığı ile mücadelede de önem arz etmektedir.

Bu kapsamda; dijital işyeri tanımı mevzuatta tanımlanmalı, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin vergisel etkilerini ortadan kaldıracak hükümler ihdas edilmeli ve şirketlerin vergi matrahlarının faiz yoluyla azaltılması konusunda BEPS Eylem Planı’nda yer alan öneriler doğrultusunda düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Ayrıca esaslı VUK değişikliği yapılması ve “daimi işyeri” kavramının elektronik ortamlarda sunulan hizmetleri de kapsayacak biçimde genişletilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Ateş L, ‘BEPS Eylem 13: Transfer Fiyatlandırmasında Dokümantasyon’ in Prof. Dr. Billur Yaltı (ed.), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-5 (1. Baskı, Beta Yayıncılık 2018), 369-397

⁶⁸ 4 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, madde 7/4.

⁶⁹ <https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_duyuru/duyurular.html> Erişim Tarihi 12 Ekim 2020

⁷⁰ Yaltı (n 4) 176

- Ateş L, 'Turkey Report', IFA Cahiers-2017 IFA Rio de Janeiro, Brazil-Volume 102-A (IFA Publications 2017), 765-789
- Biçer R ve Erginay M, 'OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri', (2015) 38 (326) Vergi Sorunları Dergisi, 54-68
- Birinci N ve Eser LY, 'Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi' (2017) 3 (3) International Journal of Economics Studies (Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi), 447-459
- Buz F, 'BEPS 3 Nolu Eylem Planı Işığında CFC Kurallarının Değerlendirilmesi' (2019) 42 (372) Vergi Sorunları Dergisi, 164-172
- Ferhatoğlu E, 'BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi' (2015) 38 (326) Vergi Sorunları Dergisi, 17-30
- Gedik G, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları (1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2014)
- Güngör AF, 'Vergi Mükelleflerinin Bakış Açısıyla BEPS: Mükellefin Beklentileri Neler Olabilir?' in Prof. Dr. Billur Yaltı (ed.), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5 (1. Baskı, Beta Yayıncılık 2018), 147-157
- Hail J, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)- Are You Ready? (CCH Publications, Wolters Kluwer 2015)
- Işık H, 'Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri' (2019) 41 (356) Vergi Sorunları Dergisi, 42-62
- Kara MC ve Öz E, 'Faiz ve Diğer Finansman Ödemeleri İndirimlerinin Kısıtlanmasında Yeni Uluslararası Ölçüler' (2016) 39 (330) Vergi Sorunları Dergisi, 7-11
- Köse T, 'BEPS ile Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması', (2014) 37 (309) Vergi Sorunları Dergisi, 59-67
- Önal M, 'Beps'in 2 Numaralı Eylem Planı: Hibrit Uyumsuzlukların Etkilerinin Giderilmesi' (2019) 25 (1) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 150-168
- Öner C, 'Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi Rejimine Eleştirel Bir Bakış' iç Prof. Dr. Mustafa Akkaya, Dr. Öğr. Ü. Zeynep Müftoğlu, Ar. Gör. Umut Acun, Ar. Gör. Can Yalçın, Ar. Gör. Yiğitcan Çankaya (eds) Prof. Dr. Nami Çağan Anısına

Armağan (Atılım Üniversitesi Yayınları No:63, Hukuk Fakültesi Yayınları No:1 2020), 455-483

Öz NS, 'BEPS Eylem 4: Faiz Ödemeleri' iç Prof. Dr. Billur Yaltı (ed), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5 (1. Baskı, Beta Yayıncılık 2018), 247-263

Öz S, Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması (TÜRMOB Yayınları 2006)

Özgenç S, Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları- Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde (1. Baskı, On İki levha Yayıncılık 2019)

Sağlam M, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi (1. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2011)

Yaltı B, "BEPS'in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde mi, Ötesinde mi?", iç Prof. Dr. Billur Yaltı (ed), Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5 (1. Baskı, Beta Yayıncılık 2018), 175-193

<https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_duyuru/duyurular.html> Erişim Tarihi 12 Ekim 2020

<<https://level-tax.com/portfolio/dijital-ekonominin-vergilendirilmesine-yonelik-uluslararasi-gelismeler-oecdin-yeni-teklifi/>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

<<https://taxfoundation.org/oecd-pillar-2-proposal-serious-questions/#:~:text=An%20income%2Dinclusion%20rule%20allowing,taxed%20below%20a%20minimum%20rate.>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

<<https://vergiport.com/uluslararasıvergibulteni/beps-2-ikinci-yapi-oecd-global-asgari-vergi.pdf>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

<https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf> Erişim Tarihi 12 Ekim 2020

<<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>> Erişim Tarihi 10 Ekim 2020

<<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

<https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en;jsessionid=IO4rVLtRTrKH9w8t0x6e4cpU.ip-10-240-5-48> Erişim Tarihi 10 Ekim 2020

<<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2020

<<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>> Erişim Tarihi 12 Ekim 2020