

İkili vergi anlaşmalarında yeni dönem

Elif Akkaranfil
Merve Otar

İkili Vergi Anlaşmaları, bir diğer yaygın kullanılan ifadeyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının tarihine baktığımızda, ilk Anlaşmanın 1900 yılların başında Avusturya ve Macaristan arasında imzalandığı görülmektedir. Türkiye'nin ise bu sürece girmesi 70 yıl sonrasına dayanmaktadır, ilk Anlaşmasını Avusturya ile 1970 yılında imzalanmıştır.

Bilindiği üzere İkili Vergi Anlaşmaları Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development "OECD") veya Birleşmiş Milletler (United Nations "UN") Model Anlaşmaları baz alınarak hazırlanmaktadır. Baktığımızda bugün dünya çapında imzalanmış 3000'den fazla ikili vergi anlaşması bulunmaktadır. Türkiye'de yürürlükte olan İkili Vergi Anlaşması Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sitesinde yer alan bilgi çerçevesinde 89'dur, ancak imzalanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş birçok vergi anlaşması da bulunmaktadır.

Son yıllarda küreselleşme ve küreselleşmenin getirdiği gerek e-ticaretin hızlanması, gerek sermaye ve işgücünün serbestçe hareket ediyor olması gibi hususlar ülkelerin vergi gelirlerinin aşınmasına neden olduğundan ve mevcut İkili Vergi Anlaşmaları da bu gelişmelere tam anlamıyla uyum sağlayamadığından ve ihtiyaçlar karşısında da düzenlemeler yeterli olmadığından bir aksiyon alınması ihtiyacı doğmuştur.

İlk adım 2012 yılında G20 zirvesinde konunun gündeme gelmesiyle atılmış ve Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development "OECD") üyesi ülkeler birlikteliğinde bu konuyla ilgili aksiyon alınmaya karar verilmiş ve çalışmalar başlatılmıştır.

Bu çalışmaların sonucunda ortak bir girişime imza atılmış ve 15 unsurlu Kâr Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması (Base Erosion and Profit Shifting "BEPS") Eylem Planı 2015 yılında devreye alınmıştır. BEPS Eylem Planı çerçevesinde vergi mevzuatları arasında var olan boşluklar sebebiyle vergilendirilmesi gereken bir kazancın çifte vergilendirilmesi veya dünyanın hiçbir yerinde vergilendirilmemesi durumunun ortadan kaldırılması, uluslararası vergi kurallarının uyumluluğunun geliştirilmesi ve vergilendirmede şeffaflığın artırılması amaçlanmaktadır.

Öte yandan, BEPS Eylem Planının çıktılarının küresel olarak uygulanabilmesi için bahse konu 3000'den fazla mevcut ikili vergi anlaşmasının değiştirilmesini gerektiğinden¹ ancak ülkelerin ikili müzakereleri ile bu anlaşmaların değiştirilmeye çalışılması, yapılacak işlemler ve harcanacak zaman açısından efektif olmayacağından, BEPS kapsamında anlaşma temelli getirilen reformları mevcut anlaşmalara entegre etmek amacıyla 15 numaralı BEPS eylemi (Çok Taraflı Anlaşma, Multilateral Instrument "MLI") devreye

¹ <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>

sokulmuştur. Bu sayede BEPS Eylem Planı kapsamında kararlaştırılan geniş kapsamlı reformların hızlı, eş zamanlı ve birbirleriyle uyumlu bir şekilde değiştirilmesi amaçlanmıştır².

İkili Vergi Anlaşmalarının uygulanmasına yönelik değişiklik yaratacak Çok Taraflı Anlaşma, BEPS Eylem planlarının bazılarını kapsamakta olup, henüz çalışmaların devam ettiği dijital ekonomide karşılaşılan vergisel sorunlarının önüne geçmeyi hedefleyen Pillar I ve Pillar II ile ilgili olacak değişikliklerin ise ikili vergi anlaşmaları nezdinde nasıl yer bulacağına ilişkin net bir belirleme bulunmamaktadır.

Çok Taraflı Anlaşma'ya hızlı bir bakış

Çok Taraflı Anlaşma metni 24 Kasım 2016'da OECD tarafından yayımlanmıştır. Anlaşma, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 70'i aşkın ülke tarafından Haziran 2017 tarihinde Paris'te imzalanmıştır.³ Söz konusu Anlaşma, 1 Temmuz 2018'de yürürlüğe girmiş olup, 10 Mayıs 2022 itibarıyla 99 ülke tarafından imzalanmıştır. İlerleyen dönemlerde söz konusu sayının 100'ün üstüne çıkması beklenmektedir.⁴

Çok Taraflı Anlaşma'nın uygulanabilmesi için kapsamına girecek ikili vergi anlaşmaları ülkeler tarafından hazırlanan listelerle belirlenmektedir. Belirli bir Anlaşmanın Çok Taraflı Anlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu anlaşmaya taraf olan her iki ülkenin de ilgili anlaşmayı listeye dahil etmesi gerekmektedir. Bu noktada, ülkelerin taraf oldukları tüm ikili vergi anlaşmalarını Çok Taraflı Anlaşma çerçevesinde "kapsanan anlaşma" olarak bildirme yükümlülüğü olmadığını belirtmek gerekir.

Çok Taraflı Anlaşma kapsamında düzenlenen maddeler, ilgili Anlaşmayı imzalayan devletler tarafından kabul edilmesi zorunlu olan "asgari standartlar" ve uygulama alanı devletlerin tercihine bırakılmış olan "isteğe bağlı standartlar" olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Buna göre, Çok Taraflı Anlaşma'yı imzalayan devletlere ilgili Anlaşma hükümlerinin uygulanması açısından esneklik sağlanmakta olup, taraf olan ülkeler asgari standart sayılan hükümler (6 numaralı Eylem Planı'nda belirtilen "Anlaşma Hükümlerinin Kötüye Kullanımının Engellenmesi" ve 14 numaralı Eylem Planı'nda belirtilen "Uyuşmazlık Çözümüne İlişkin Mekanizmaların Geliştirilmesi" uygulamaları) dışındaki hükümlere çekince koyabilmektedir.

Belirtilen konulara ilişkin taraf ülkelerin uygulamaya koyacağı hükümlerin karşılıklı olarak uyuşması halinde söz konusu maddelerin belirli bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dahilinde uygulanması mümkün olacaktır. Kapsanan anlaşmaların güncel haline ve ülkeler

² OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, Information Brochure

³ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, Information Brochure

⁴ <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

tarafından belirtilen çekinceler ile yapılan bildirimlere OECD'nin sitesinde yer alan veri tabanı ile ulaşmak mümkündür.⁵

Çok Taraflı Anlaşma, yürürlükte olan ikili vergi anlaşmalarının belirli hükümlerinin değiştirilmesi ya da yürürlükten kaldırılması söz konusu olmadan, kapsanan vergi anlaşmalarıyla birlikte uygulanacak ve BEPS kapsamında alınan önlemlerin yürürlüğe konulabilmesi için söz konusu anlaşmaların uygulama alanını değiştirecek bir enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'nin Çok Taraflı Anlaşma'ya yaklaşımı

Çok Taraflı Anlaşma'nın onaylanmasının uygun bulunduğu dair kanun Türkiye tarafından yapılan bildirim ve çekincelerle birlikte 3 Haziran 2020 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulmuştur. Henüz onay süreçleri tamamlanmamıştır.

Türkiye'de Çok Taraflı Anlaşma'nın yürürlüğe girmesinin beklenmesi, Anlaşma'nın tam anlamıyla uygulanabilmesi anlamına gelmemektedir. Yukarıdaki kısımda da belirtildiği üzere, söz konusu Anlaşma hükümlerinin tam olarak uygulanabilmesi için karşı devletlerin Anlaşma'nın hükümlerine ilişkin yapmış olduğu bildirim ve çekinceler de ele alınacak ve söz konusu bildirim ve çekincelerin Türkiye ile uyuşması halinde Çok Taraflı Anlaşma hükümleri ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından geçerli olabilecektir.

Türkiye'nin Çok Taraflı Anlaşma'yla ilgili yaklaşımına baktığımızda, önemli olabilecek hususlardan bazıları olarak şunlar karşımıza çıkmaktadır:

Esas/ana amaç testi

Türkiye Çok Taraflı Anlaşma'nın asgari standartlarını kabul etmiş, anlaşmanın kötüye kullanımının önüne geçme amacıyla düzenlenmiş 7. Maddeye ilişkin de üç alternatif arasından "Esas Amacın Tespitine Yönelik Test (Principal Purpose Test)" hükmünü mevcut vergi anlaşmalarına dahil edeceğini beyan etmiştir. Söz konusu testin asıl amacı yapılan işlemlerin ya da kurgulanan yapıların sadece vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla olup olmadığını test etmeye yönelik olacak olup, vergi motivasyonu yapıldığının tespiti durumunda vergi anlaşmalarının uygulanmasının önüne geçilmesidir.

Söz konusu testin ana unsurlarından bir tanesi anlaşmanın sağladığı vergi avantajının olması, bir diğeri vergi idaresinin tüm bilgilerin ve durumun dikkate alınarak mükellefin ana amaçlarından bir tanesinin vergi anlaşmasının avantajlarından kaynaklandığına yönelik bir tespitinin olması, üçüncüsü ise mükellefin de yapılan işlemin ve sağlanan faydanın anlaşma amaçlarıyla örtüştüğünü sağlaması olacaktır.

⁵ <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

Gayrimenkul zengini şirket hisselerinin satışında değer artış kazancı

Çok Taraflı Anlaşma'nın 9. maddesiyle İkili vergi anlaşmalarındaki değer artış kazancı maddesine bir değişiklik getirilmektedir. Türkiye'nin hali hazırda bazı Anlaşmalarında benzer şekilde yer alan gayrimenkul zengini şirketlerin hisselerinin devri sırasında ortaya çıkacak değer artış kazancının taşınmazın bulunduğu ülkede vergilendirilmesiyle ilgili düzenleme Çok Taraflı Anlaşma'nın da bahse konu maddesiyle düzenlenmiştir.

Türkiye uygulaması ihtiyari olan bu maddeyi kabul etme yönünde kararını belirtmiştir. Buna göre sahip olunan hisse veya benzeri menfaatlerin elden çıkarılması durumunda, elden çıkarma öncesindeki 365 gün içerisinde herhangi bir zamanda söz konusu hisselerin veya benzer menfaatlerin %50'sinden fazlasının doğrudan veya dolaylı olarak taşınmaz varlıktan oluşması durumunda vergilendirme hakkı taşınmazın bulunduğu ülkeye tanınmaktadır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinin uygulanması (Hollanda üzerinden yapılan yatırımları etkisi)

Çok Taraflı Anlaşma'nın Türkiye açısından en çok konuşulan ve en öne çıkan maddesi ise 5. maddesi olmuştur. Söz konusu madde ile Türkiye mahsup yöntemini benimsemiştir (her ne kadar ilk yayınlanan versiyonunda maddeyi uygulamayacağına ilişkin çekincesi vardysa da Meclis'e giden versiyonda bu yaklaşımını değiştirmiştir). Her ne kadar Türkiye'nin çoğu anlaşmasında hali hazırda mahsup yöntemi benimsenmiş olsa da yaygın olarak kullanılan Hollanda, İsveç gibi toplamda 22 ülke ile olan vergi anlaşmalarında istisna maddesi yer almaktadır.

Türkiye'nin 5. maddeyle ilgili seçiminin anlaşmalarına uygulanabilmesi için, diğer ülkenin de bu maddeyi uygulayacağına dair seçim yapmış olması gerektiğinden bu maddeyle ilgili çekince koyan İsveç Anlaşmasında Türkiye'nin bu seçimi uygulanabilir olmayacaktır.

Asimetrik uygulama (yani ülkelerin farklı seçenekleri tercih etmesi) durumunda ise taraf ülkenin tercih ettiği seçenek, kendi mukimleriyle sınırlı olarak uygulanabilecektir. Hollanda bu uygulamanın bir örneği olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk yatırımcıların yurtdışına yaptıkları yatırımlarda dünyaya açıldıkları kapının Hollanda olduğu gözlemlenmektedir (Yukarıda belirtildiği üzere İsveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında yer alan istisna hükmünün İsveç tarafından alınan aksiyon sonucunda geçerliliğinin devam edeceği anlaşılıyor olsa da Türkiye'nin bu konudaki vergi politikasının doğurabileceği yeni sonuçlar ile İsveç'teki taslak düzenlemelerin etkisinin takip edilmesi gerekecektir.)

Uzun yıllardır özellikle Hollanda üzerinden yatırım yapılmasının çeşitli sebepleri vardır. Avantajlı bir vergi anlaşmasının yanı sıra, finansman araçlarına ve kredi kaynaklarına kolay ulaşım imkanları, halka açılma yapılandırmasının kuvvetli olması, hukuk ve vergi sistemindeki kolaylık ve güvenceler ile yatırım yapılacak üçüncü ülkelerdeki yatırımların korunmasına ilişkin sunduğu çeşitli güvenceler ve bu konuda edinilmiş tecrübeler gibi çok çeşitli sebepleri olduğunu kabul etmek gerekecektir.

Hollanda'daki bir şirket üzerinden yapılan yatırımlarda, yatırımdan elde edilen kazancın temettü olarak dağıtıldığı noktada mevcut anlaşma, söz konusu temettü kazancının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olmasına imkân tanımaktadır. Ancak söz konusu mahsup sisteminin benimsenmesi temettü kazancının Türkiye'de vergilendirileceği yönünde bir sonuç doğurabilecektir.

Bakıldığında Türkiye'den doğrudan yatırım yapılsaydı operasyon yapılan ülkeden elde edilen temettü gelirlerinin iştirak kazancı istisnası hükmünden faydalanması mümkün olabileceken (zira operasyonun yapıldığı ülkede kurumlar vergisi ve temettü dağıtıldığında temettü stopajı uygulandığı, dolayısıyla efektif vergi yükünün %15'i aştığı düşüncesiyle), Hollanda'nın dahil ediliyor olması durumunda aynı kazancın vergilendiriliyor olması gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır. Bu durum da dünyadaki (gelişmekte olan ve gelişmiş) birçok ülkenin yurtdışından doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilen vergilendirilmiş temettü gelirlerine uyguladığı vergi istisnasının, Türk yatırımcılar açısından (ilgili anlaşmalar nezdinde bile) uygulanamaması sonucunu doğuracaktır.

Bununla birlikte operasyonun yapıldığı ülkeden Hollanda'ya temettü dağıtıldığı noktada düşük oranlı stopaj uygulanıyor olsa dahi bu kaynak ülke vergisi olduğundan Türkiye Hazinesi açısından gelir kaybına sebep olmayacak ve fakat Türk yatırımcının daha düşük kazanç elde etmesine neden olacaktır.

Dolayısıyla Çok Taraflı Anlaşma'da yapılan bu seçimin Türk yatırımcıya ek vergi yükü getirmiyor olması beklenmektedir. Bu durumun sağlanabilmesi için lokal mevzuatta çeşitli düzenlemeler yapılabilir. Örneğin iştirak kazancı istisnası uygulamasındaki efektif vergi yükü olan %15'in hesaplanmasında doğrudan ve dolaylı iştirak edilen ülkelerdeki vergilerin dikkate alınmasına yönelik düzenleme yapılarak, benzer yaklaşım kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasındaki vergi yükü hesabında da dikkate alınabilir. Ya da yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu sisteminde bir değişiklik yapılarak doğrudan iştirake ilave olarak dolaylı iştiraklerde ödenen vergilerin de mahsubu mümkün kılınabilecektir.

Dolayısıyla yerel mevzuatta yapılacak bir düzenlemeyle tekrar bir vergilendirmenin önüne geçilmesi mümkün olabilecektir.

Çok Taraflı Anlaşma yeterli mi?

Çok Taraflı Anlaşma BEPS Eylem Planlarının sadece bazılarını kapsamaktadır. Her ne kadar ikili vergi anlaşmalarındaki birçok maddeye dokunsa da dijital ekonomide karşılaşılan vergisel sorunlarının önüne geçmeyi hedefleyen BEPS'in 1. Aksiyon planına yönelik bir unsur içermemektedir. Bu konuyla ilgili Pillar 1 ve 2 olarak belirtilen iki ayaktan oluşan küresel vergilendirmeye yönelik bir çalışma yürütülmektedir.

Bu hususlarla ilgili olarak da detaylı çalışmalar yapılmış olmakla birlikte henüz uygulanmaya başlamamıştır. Ancak uygulanabilmesi için de gerek lokal mevzuatta gerekse ikili vergi anlaşmalarında bazı değişiklikler yapılması gerekecektir. İkili vergi anlaşmalarında yapılması gereken değişiklikler için mevcut Çok Taraflı Anlaşma'ya

eklemeler mi yapılacağı ya da benzeri bir Anlaşma mı düzenleneceği henüz netleşmemiştir.

Dolayısıyla önümüzdeki zamanlarda İkili Vergi Anlaşmalarındaki değişiklik yapılmaya devam edilmesi gündemde olacak gibi görünüyor.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.