

Türkiye bakış açısıyla uluslararası vergi gündemi

Merve Otar, İpek Güven

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (Organization for Economic Cooperation and Development, "OECD") Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting, "BEPS") projesi kapsamında yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan, Sütun 1 ve Sütun 2 olarak adlandırılan düzenlemeler vergi dünyasına yeni bir soluk getirmiştir. Özellikle, küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasını öngören Sütun 2 düzenlemesi, son dönemlerde uluslararası vergi gündemindeki en önemli gelişmelerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sütun 2 kapsamında, çok uluslu işletmelerin faaliyette buldukları her bir ülkede asgari %15 oranında vergi ödenmesi ve bu sayede ülkeler arasında verginin daha adil bir şekilde dağıtılması amaçlanmaktadır. Bu amaçla, söz konusu düzenleme, ilgili mali yıl için önceki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Avro veya daha fazla yıllık konsolide cirosu olan çok uluslu işletmelerin bünyesinde bulunan şirketler ve iş yerlerini kapsama almaktadır.

2024 yılı itibariyle küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin ülkelerin çalışmaları devam etmekle birlikte hız kazanmaya başlamıştır. Bazı ülkeler (örneğin, Hollanda, Belçika, İsveç, Birleşik Krallık, Güney Kore) kendi iç mevzuatlarında 2024 yılı vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde uygulamayı yürürlüğe sokarken, bazı ülkeler ise (örneğin, Hong Kong, Birleşik Arap Emirlikleri, Singapur, İsviçre) halihazırda mevzuat çalışmalarına devam etmektedir. Ülkemizde ise yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi düzenlemesini içeren "7524 sayılı "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", 2 Ağustos 2024 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yasalaşmıştır. Söz konusu Kanun'un 37 ilâ 50. maddelerinde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, 1 Ocak 2024 tarihi itibariyle, 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmaya başlayacaktır. Bu düzenleme kapsamına Türkiye'den çok sayıda çok uluslu işletme gruplarının gireceği düşünülmektedir. Türkiye merkezli çok uluslu işletme gruplarının yurt dışında iştiraki veya işyeri bulunduğu ülkelerde efektif vergi yüklerinin %15'in altında kaldığı takdirde, ilgili ülkelerde tamamlayıcı vergi ödemesi gerekebilecektir. Bu kapsamda, nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan grupların, küresel asgari vergi beyanlarını, 2026 yılının Haziran ayının sonuna kadar vermesi ve ödemesi gerekecektir. Ayrıca, çok uluslu işletme grup bünyesinde yer alan ve Türkiye'de yerleşik olan iştiraklerin ayrıca yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beyannamesini 2025 yılı Aralık ayında vermesi gerekecektir.

Sütun 2 uygulaması ile birlikte, uluslararası vergi sisteminde önemli etkileri olacak bir diğer önemli konu ise hiç şüphesiz ki Sütun 1 uygulamasıdır. Mevcut vergi doktrini ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ("ÇVÖA") kapsamında bir kazancın vergilendirilebilmesi, söz konusu kazancın ilgili ülkede bir işyeri aracılığıyla elde edilmesi

kuralı ile ilişkilendirilmiştir. Dolayısıyla, mevcut kurallar herhangi bir fiziki bir varlığı (işyeri) olmaksızın faaliyette bulunan şirketlerin vergi dışında kalmasına ve vergi matrahının aşınmasına neden olabilmektedir. Bunun önüne geçilebilmesi için Türkiye dahil bazı ülkeler kendi iç mevzuatlarında dijital hizmet vergisi (“DHV”) ve benzeri düzenlemeleri yürürlüğe koymuştur. Bu bağlamda ortaya çıkan ve daha küresel bir çözüm öneren Sütun 1, dijital ekonomideki çok uluslu işletmelerin karlarının daha adil bir şekilde vergilendirilmesini hedeflemektedir.

Sütun 1 ile birlikte, düzenlemede yer alan “Tutar A” uygulaması kapsamında konsolide cirosu yıllık 20 milyar Avro'nun üzerinde (10 milyar Avro'ya indirilmesi öngörülmektedir) ve kâr marjı %10'un üzerinde olan çok uluslu işletmelerin karlarının daha adil bir şekilde vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, kâr marjı %10'un üzerinde olan işletmelerin, faaliyette bulunduğu pazar ülkelerinde 1 milyon Avro ve üzeri gelir elde etmesi durumunda (gayrisafi yurtiçi hasılası 40 milyar Avro olan gelişmekte olan ülkelerde 250 bin Avro ve üstü), bu oran üzerindeki artık karın %25'inin gelire dayalı bir dağıtım anahtarı kullanılarak ilgili pazar ülkelerine tahsis edilmesi ve vergiye tabi tutulması sağlanmaktadır.

Tutar A'nın uygulanması bu kapsamda hazırlanan Çok Taraflı Sözleşme'nin (“Multilateral Convention”) yürürlüğe girmesi ile gerçekleşecektir. Çok Taraflı Sözleşme'nin üye ülkeler tarafından imzalanarak 2025 yılında yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Sözleşme'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, ülkelerin tek taraflı uyguladığı DHV ve benzeri uygulamalarının kaldırılması gerekecektir. Bu nedenle, Sütun 1'in Türkiye'de yürürlüğe girmesi durumunda, Türkiye'de uygulanan DHV kaldırılacaktır.

21 Ekim 2021 tarihinde Türkiye ve Amerika Birleşik Devleti (“ABD”) Ticaret Temsilciliği'nin ortak beyanıyla, Sütun 1'in yürürlüğe girmesi öncesindeki dönemin “geçiş dönemi” olarak uygulanması konusunda mutabakata varılmıştı. Bu doğrultuda, Türkiye'de geçiş döneminde ödenen DHV'ler Sütun 1 kapsamında ödenecek kurumlar vergisi ile karşılaştırılacak ve geçiş döneminde fazla DHV alınması durumunda, ilgili tutar Sütun 1 kapsamında ödenecek vergilere mahsup edilecektir. Ancak, söz konusu beyanın, sadece beyana taraf olan ülkeler (Fransa, İtalya, İspanya, Avusturya ve Birleşik Krallık) arasında ve ABD merkezli çok uluslu şirketler açısından geçerli olacağı unutulmamalıdır.

Sütun 1 düzenlemesinde yer verilen “Tutar B” uygulaması kapsamında ise çok uluslu işletmelerin faaliyette bulunduğu kaynak ülkelerinde temel pazarlama/satış ve dağıtım faaliyetleri için emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının basitleştirilmesi ve uyuşmazlıkların azaltılması amaçlanmaktadır. Tutar B'nin ülkelerin tercihlerine göre 2025 yılından itibaren uygulanması beklenmektedir. OECD tarafından 19 Şubat 2024 tarihinde Tutar B uygulamasına ilişkin olarak ilk temel rapor yayımlanmıştır. Akabinde, 17 Haziran 2024 tarihinde yayımlanan bir diğer rapor ile detay açıklamalara yer verilmiş olup Tutar B düzenlemesinin uygulanmasına yönelik olarak “kapsanan ülkeler” listesi açıklanmıştır. Açıklanan kapsanan ülkeler listesinde Türkiye yer almamaktadır. Kapsanan ülkelerin Tutar B'yi uygulaması durumunda uygulama sonuçlarının diğer ülkeler tarafından kabul edileceğine ilişkin siyasi bir taahhüt beklenecektir. Bu doğrultuda, Türkiye her ne kadar kapsanan ülke listesinde olmasa da kapsanan ülke ile ikili vergi anlaşması olması halinde Tutar B'nin uygulanmasını taahhüt etmiş olacaktır.

Sütun 1'in uygulamasına yönelik ilgili hususlar genel olarak Sütun 2 uygulamasına kıyasla daha karmaşık olmakla birlikte, netleştirilmesi gereken konular da bulunmaktadır. Bu nedenle, çok uluslu işletme gruplarının gelişmeleri yakından takip etmesi önem arz edecektir. Sütun 1, özellikle büyük teknoloji şirketleri ile dijital platformlar üzerinden hizmet sunan şirketleri doğrudan etkileyecektir. Dolayısıyla, bu şirketler, sadece mukim oldukları ülkelerde değil aynı zamanda faaliyet gösterdikleri ve ekonomik bağ (nexus) oluşturdukları diğer pazar ülkelerinde de vergilendirileceklerdir. Ancak, ilgili şirketlerin söz konusu pazarlarda bir işyeri ya da mükellefiyeti bulunmadığı göz önünde bulundurulduğunda, bu vergilemenin nasıl yapılacağı kısmı hala netleşmemiş olup, uygulama açısından belirsizlikler devam etmektedir. Yapılan araştırmalara göre, Türkiye'de Sütun 1 kapsamına girebilecek çok fazla şirket olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, pazar ülke olarak etkisinin olacağını düşünmek gerekebilecektir. Ayrıca ilerleyen dönemlerde, konsolide ciro eşliğinin düşürüleceği gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, bazı çok uluslu Türk şirket gruplarının Sütun 1 kapsamına girmesi olasıdır.

Diğer taraftan, tüm bu yeni gelişmelerin yanında, bazı ülkelerin halihazırda yerel mevzuatlarına adapte ettiği, Türkiye'de ise halihazırda taslak olan ve yürürlüğe girmeyi bekleyen ve ikili vergi anlaşmalarının uygulanmasına yönelik çeşitli değişikliklere neden olacak Çok Taraflı Anlaşma'nın (Multilateral Instrument, "MLI") mevcut uygulamalara getirdiği değişiklikler de küresel vergi manzarasını ve yatırımları ilerleyen dönemlerde önemli ölçüde etkileyecektir. Çok Taraflı Anlaşma, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 70'i aşkın ülke tarafından Haziran 2017 tarihinde Paris'te imzalanmıştır. Ardından, 3 Haziran 2020 tarihinde "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin Uygulanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Teklifi", Türkiye tarafından yapılan bildirim ve çekincelerle birlikte TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulmuştur. Söz konusu kanun teklifi, ilgili yasama döneminde sonuçlandırılmadığından, yenilenerek 3 Ekim 2023 tarihinde tekrar TBMM Başkanlığı'na sunulmuş olup, henüz onay süreçleri tamamlanmamıştır. Söz konusu kanun Türkiye'de yasama ve yürütme süreçlerinin tamamlanması sonrasında OECD'ye bildirim yapıldığı tarihten sonraki üç aylık dönemin bitmesini takip eden ayın ilk günü yürürlüğe girecektir.

Türkiye'de MLI'nın mevcut haliyle yürürlüğe girmesi durumunda, ikili vergi anlaşmalarında Türkiye'nin çifte vergilemenin önlenmesi için "istisna yöntemi" hükmünü içeren mevcut ÇVÖA'larında artık "istisna yöntemi" yerine "mahsup yöntemi" uygulanacak olması, en önemli değişiklik olarak karşımıza çıkacaktır. Ancak, ilgili maddenin tam olarak uygulanabilmesi için taraf ülkenin de ilgili maddeye yapmış olduğu seçim ve çekincelere de dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, söz konusu madde kapsamında ülkelerin farklı seçenekleri tercih etmesi veya herhangi bir seçeneği seçmemesi durumunda, ilgili maddeye çekince koyulmaması şartıyla, tercih edilen madde taraf ülkenin kendi mukimleriyle sınırlı olacak şekilde uygulanabilecektir. Bu doğrultuda, MLI'nın mevcut haliyle yürürlüğe girmesi halinde Türkiye'nin sonuçlandırdığı ve istisna yöntemini içeren ÇVÖA'ların değişmesi gündeme gelebilecektir. Bu nedenle hem çok uluslu işletmelerin hem de yurt dışında yatırımları olan Türk şirketlerin gelişmeleri yakından takip etmeye devam etmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, Türkiye, MLI'nın 7'nci maddesi olan Esas/Ana Amaç Testi (Principal Purpose Test, "PPT")'ni mevcut ikili vergi anlaşmalarına dahil edeceğini beyan etmiştir. Söz konusu testin asıl amacı vergi planlamasının sadece vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla olup olmadığını test etmeye yöneliktir. Yapılan işlemlerin ya da kurgulanan yapıların vergi motivasyonu ile yapıldığının tespiti durumunda vergi anlaşmalarının uygulanmasının önüne geçilecektir. Bu kapsamda, Türk yatırımcıların yurt dışı yatırımlarını vergi avantajı sağlamak için bir ara holding yapısı üzerinden kurgulaması durumunda, belli bir ülke üzerinden yatırım yapılmasının arkasındaki temel amacın iki ülke arasındaki vergi anlaşmasının daha avantajlı olduğu sonucuna varılırsa, bu madde devreye girebilecektir. Bu doğrultuda, vergi avantajı sağlayan ülkelerde kurulan şirketler aracılığıyla yatırımlarını gerçekleştiren Türk şirketlerinin yapılarını gözden geçirmesi ve ilgili ülkelerde asgari yerleşik olma gerekliliklerini (substance) sağlaması ve kuvvetlendirmesi gerekecektir.

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.