

ÖZEL GÜNDEM



MATRAH AŞINDIRMA & KAR AKTARIMI

BEPS

Sencer TURUNÇ

Kasım 2013

T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı

İÇİNDEKİLER

BEPS Nedir?.....	1
BEPS Eylem Planı.....	3
A. Eylem Planı Öncesi.....	3
B.Eylem Planı.....	3
C. 15 Eylem.....	4
D. Zamanlama.....	10
E. Metodoloji.....	13
Sonuç.....	14
Kaynakça.....	15

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting)
BM	: Birleşmiş Milletler
G20	: Yirmiler Grubu
KDV	: Katma Değer Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
KAP	: Karşılıklı Anlaşma Prosedürleri

BEPS Nedir?

Son yıllarda Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) ile ilgili tartışmalar gerek uluslararası kuruluşların gerekse ülkelerin gündemlerinde üst sıralarda yer almaya başlamıştır. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde neden oldukları vergi kayıpları ve bu kayıpların önüne geçmek üzere atılacak adımlar, uluslararası platformlarda yeni kurumsal çerçevelerin ve BEPS ile mücadeleye ilişkin yol haritalarının oluşturulmasına neden olmaktadır.

Aslında BEPS ile ilgili hususlar çok daha önceleri ülkelerin gündeminde yerini almaya başlamıştır. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) Eski Başkanı John F. Kennedy tarafından 1961 yılında yapılan bir konuşmada BEPS konusuna dikkat çekilmiştir. Kennedy konuşmasında, "giderek artan sayıda Amerikan şirketinin yurtdışındaki girişimlerinin kurumsal yapılarını merkez ve bağlı kuruluşları arasında yaptıkları suni düzenlemelerle yeni bir şekle soktukları ve böylece şirket içi fiyatlandırmalar, patent ya da lisans transferleri, yönetim gelirlerinin kaydırılması ve benzer uygulamalar yoluyla hem ülke içinde hem de ülke dışında vergi yükümlülüklerinden önemli ölçüde veya tamamen kurtulduklarına"¹ vurgu yapmış ve böylelikle konunun üst düzeyde tartışılacağına yönelik bir mesaj vermiştir.

Günümüzde BEPS konusuna yönelik siyasi ilgi gün geçtikçe artmaktadır.² Artan borç stokları ve bütçe açıklarının meydana getirdiği mali krizlerle mücadele açısından devletlerin vergi gelirlerini yükseltmeleri ve vergi kayıplarını önlemeleri giderek daha da önemli bir hal almıştır. Diğer yandan, uluslararası şirketler bir yandan faaliyetleri ile gelir ve istihdam yaratırken diğer yandan mümkün olduğunca vergi yükünden kaçınma yönünde bir eğilim sergileyebilmektedir. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketler "grup sinerjileri"nden yararlanarak yerel işletmelere göre daha fazla kar elde etmekte ancak daha az vergi ödeyebilmektedir. Uluslar arası şirket karlarının bir kısmı, şirket sahiplerinin ya da şirket paydaşlarının yerleşik bulunduğu ülkelerde vergilendirilmekle beraber, bu yer ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülke olmayabilmektedir.

Günümüz ekonomik ve finansal hareketleri karşısında etkisiz kalan mevcut düzenlemeler, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkelerde çok uluslu şirketlerden kaynaklanan vergi kayıplarının önüne geçememektedir. Devletler ise vergi geliri yaratılması ve kısıtlı yatırım kaynaklarının çekilmesini sağlayan bu şirketler için vergi rekabetine girmektedirler. Bu sorunların, esaslı olarak reforma tabi tutulmadığı sürece artarak devam edeceği düşünülmektedir. Devletlerarası rekabet, vergi oranlarının aşağı yönlü seyretmesine yol

¹Kamu Politikaları Araştırmaları Ulusal Merkezi (ABD) resmi internet sitesi,<http://www.nationalcenter.org/JFKTaxes1961.html>

²CBT&IFA Summer Conference – Taxing Business, Prof. Dr. Michael Devereux, (Director, Oxford University, Center for Business Taxation), 27 Haziran 2013, <http://www.youtube.com/watch?v=W7Ho6XwhHBE>

BEPS

açacak ve ülkeler arası arbitraj olanakları meydana getirecektir.³ Çok uluslu şirketler tarafından elde edilen karlar artarken vergi oranları azalacak, bu durumda meydana getirilen bu katma değerden kamusal olarak daha az yararlanılmış olacaktır. Kısacası, uluslararası şirketlerce elde edilen karların daha uygun bir şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, uluslararası şirketlerin neden olduğu vergi kayıpları yalnızca vergi gelirlerinin artırılması ile ilgili değil aynı zamanda bir siyasi erk sorunu olarak da görülebilmektedir.⁴ Bu bağlamda, kurumlar vergisi alanında uluslararası düzeyde reforma gidilmesi görüşü özellikle Prof. Dr. Michael Devereux tarafından dile getirilmektedir. Bu görüşe göre, hükümetler bu süreçte sınırlı yatırım kaynakları için yaşanan yoğun uluslararası rekabet ve vergi gelirlerinin mümkün olduğunca artırılması (özellikle kemer sıkma politikalarının gündemde olduğu zamanlarda) olmak üzere iki önemli zorlukla karşı karşıya gelmektedir.⁵

Bu bakımdan, konunun uluslararası platformlarda da ele alınması gerektiği yönündeki yaklaşım giderek yaygınlaşmaktadır. Nitekim, OECD, Birleşmiş Milletler (BM) ve Avrupa Birliği (AB) BEPS alanında birtakım çalışmalar yapmakta ve uluslararası düzeyde bu soruna dikkat çekmektedir.⁶

Bu çerçevede, kurumlar vergisinin mevcut standartlarının temelini oluşturan unsurların yeniden gözden geçirilmesi fikri, OECD başta olmak üzere pek çok uluslararası kuruluş tarafından dile getirilmektedir. Krizle birlikte politika esnekliklerinin sınırlanması sonucu oluşan uygun siyasi ortam, bu yönde esaslı reformların gerçekleştirilmesi açısından önemli bir fırsat ortaya çıkarmaktadır. Alternatif yaklaşımların da etkili olabileceği bu süreçte, hükümetlerin yüzleşmek zorunda kalacakları bazı zorlukları aşmak için geçici politikalar yeterli olmayacaktır.⁷ Özellikle, küresel düzeyde yaşanan dijital ekonomik dönüşüm ve ekonomik bütünleşme, vergi kurallarının çağımız koşullarıyla uyumlu hale getirilmesini daha öncelikli bir hale getirmektedir. Bu bakımdan, BEPS ile ilgili konuların önümüzdeki dönemde daha fazla gündeme geleceği ve siyasi tartışmalarda yer alacağı aşikârdır.

³*Ibid.*

⁴*Ibid.*

⁵OECD resmi internet sitesi <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

⁶ Bu konudaki uluslararası güncel çalışma örnekleri arasında şunlar bulunmaktadır: OECD - Addressing Base Erosion and Profit Shifting(2013), AB Komisyonu – Commission Recommendation, (06.12.2012), BM - Anti-abuse rule, Model Double Taxation Convention (2011).

⁷ OECD, 2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1

BEPS Eylem Planı⁸

A. Eylem Planı Öncesi

Küreselleşme ile birlikte artan ticaret ve doğrudan yabancı yatırımlar ülke ekonomilerinin gelişimi açısından pek çok fayda sağlamıştır. Küreselleşme sürecinde dünya genelinde büyüme hızlanmış, daha fazla istihdam yaratılmış, inovasyon teşvik edilmiş ve yoksulluğun ortadan kaldırılması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Küresel düzeyde ekonomik bütünleşme açısından önemli gelişmeler yaşanırken, şirketler de küresel bir yapılanmaya doğru hızla ilerlemiştir. Bütün bu gelişmeler aynı zamanda çok uluslu şirketler için vergi yüklerini asgari düzeye indirecek fırsatları da beraberinde getirmiştir.

Ülkelerdeki farklı vergi kuralları, bazı durumlarda vergi uygulamalarında boşluklara ve parçalı bir yapıya yol açabilmektedir. Özellikle mevcut kurallardaki boşlukların çok uluslu şirketlerce zamanla farkedilmesi, BEPS alanında yeni fırsatların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Ayrıca, dijital ekonomide yaşanan gelişmeler, uluslararası vergilendirme uygulamaları bakımından başka zorlukları da beraberinde getirmiştir. Tüm bu gelişmeler ışığında, Temmuz 2013'te bir araya gelen G20 Maliye Bakanları, OECD'ye BEPS konusunda işbirliğine gidilmesini sağlayacak kapsamlı bir eylem planı geliştirmesi yönünde çağrıda bulunmuştur.

B. Eylem Planı

G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planı 19 Temmuz 2013 tarihinde açıklanmış ve Eylül 2013'te Saint Petersburg'da bir araya gelen G20 Liderler Zirvesinde de uygun bulunmuştur. Bu doğrultuda, 15 eylemden oluşan ve 2 yıl içerisinde tamamlanması öngörülen eylem planı ile, OECD üyesi olmayan G20 ülkeleri de vergi meselelerinde ilk kez OECD ile eşzamanlı adım atmış olacaktır.

Eylem Planına göre, ekonomik faaliyetten yapay olarak ayrılan vergilendirilebilir gelirin düşük düzeyde vergilendirilmesinin önlenmesi ve dolaylı olarak anlaşmalardan kaynaklanabilen "çifte vergilendirilmeme (double non-taxation)"⁹ ile mücadele edilmesi için esaslı değişiklikler

⁸OECD, 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1

⁹Çifte vergilendirilmeme, birden çok devletin sınırları içerisinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, karma araçlar ve yapılarla, agresif vergi stratejileri geliştirerek veya devletlerce uygulanan farklı vergi politikalarından kaynaklanan boşluklardan yararlanarak belli bir ekonomik eylemin veya gelir unsurunun hiç vergilendirilmemesine neden olmasıdır.

BEPS

gerekmektedir. Bu doğrultuda, şirket gelirlerinin vergilendirilmesi alanında uluslararası düzeyde uyumun sağlanabilmesi için yeni uluslararası standartlar geliştirilmelidir. Vergilendirme alanındaki uluslararası standartların günümüz koşullarıyla uyumlu hale getirilmesi, öncelikle mevcut vergilendirme uygulamalarının ve diğer ilgili esasların adil bir rekabet düzeyine getirilmesi ile mümkün olacaktır. Bu doğrultuda;

- Üçüncü bir ülkenin vergisel boyutu olan ikili bir ekonomik ilişkiye dahil olması ile iki taraflı vergi anlaşmalarının “çifte vergilendirmeme”yi önlemekte yetersiz kalmasına yönelik endişeler yeni düzenlemeler ile ortadan kaldırılacaktır.
- Transfer fiyatlandırması kuralları belirlenirken, ileri derecede bütünleşmiş şirket gruplarında katma değer yaratmaya, maddi olmayan varlıkların, riskin, sermayenin ve diğer yüksek riskli işlemlerin kar aktarmak için kullanımına daha çok önem verilmelidir.

Bunlarla beraber, BEPS’i önlemek üzere uygulamaya konulacak olan eylemler şeffaflık derecesi artırılmadan ya da piyasalar için daha istikrarlı bir ortam sağlanmadan başarıya ulaşamayacaktır.

C. 15 Eylem

Eylem Planı çerçevesinde, BEPS fırsatlarını azaltmak ve etkisiz hale getirmek için 15 eylemi kapsayan bir strateji geliştirilmiştir.

Eylem 1. Dijital ekonominin vergilendirilmesi

Dijital ekonominin, mevcut uluslararası vergi kurallarına tehdit oluşturup oluşturmadığının, geniş kapsamlı bir yaklaşımla ve hem dolaylı hem de dolaysız vergilendirme uygulamalarının dikkate alınması suretiyle tespit edilmesi ve bu sorunları ele alan seçeneklerin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda incelenmesi gereken hususlardan bazıları şunlardır:

- (a) Şirketlerin, mevcut uluslararası kurallar arasında yeterli düzeyde bağlantı kurulamaması nedeniyle, vergilendirilme yükümlülüğü altına girmeden bir başka ülke ekonomisi içerisinde dijital mevcudiyete sahip olma kapasitesi,
- (b) Yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin karakteristik özelliklerinin belirlenmesi,
- (c) İlgili kaynak kuralının uygulanması ve dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi dolaşımının sebep olacağı KDV ya da mal ve hizmet vergilerinin nasıl belirleneceği.

Ayrıca, kurumlar vergisinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması bu eylem kapsamında önem arz etmektedir. Bu çerçevede, Devletler açısından vazgeçilmez bir egemenlik alanı olsa da

kurumlar vergisi alanında uluslararası uyumu sağlayacak yeni standartların belirlenmesi ve çifte vergilendirmeyi önleyecek tamamlayıcı kuralların oluşturulması gerekmektedir.

Eylem 2. "Karma Uyumsuzluk Düzenlemeleri"nin etkisiz hale getirilmesi

Karma enstrümanların ve oluşumların etkilerini (çifte vergilendirilmeme, çifte aşındırma, uzun vadeli erteleme) ortadan kaldırmak amacıyla ulusal kuralların da hesaba katılması suretiyle model anlaşma hükümleri ve tavsiyeler geliştirilebilir. Söz konusu eyleme ilişkin örnekler aşağıda sıralanmaktadır:

- (a) Karma araçlar ve oluşumların (çifte vatandaşlık gibi) vergi anlaşmalarını etkisiz kılarak fayda sağlanması amacıyla kullanılmasını engellemek için "OECD Model Vergi Anlaşması"nda (OECD Model Tax Convention) gerekli değişikliklerin yapılması,
- (b) İstisnaları ya da -alıcının- vergi matrahından indirilebilir ödemelerin tanınmamasını önleyen kanun hükümlerinin yerel düzeyde oluşturulması,
- (c) Satıcı tarafından gelir sayılmayan ödemelerin matrahtan düşülmesini önleyen yerel kanun hükümlerinin oluşturulması,
- (d) Başka bir vergi bölgesinde vergi matrahından indirilebilir olan ödemenin tekrar vergi matrahından indirilmesini önleyen kanun hükümlerinin yerel düzeyde oluşturulması,
- (e) Gerektiği yerde, birden fazla ülkenin tek işlem ya da yapı için kurallara başvurması durumunda çözüm ya da işbirliği için yol gösterilmesi.

Bu kapsamda, OECD Model Vergi Anlaşması hükümleri ile ulusal yasalarda meydana gelen muhtemel değişikliklerin etkileşimine özel olarak dikkat edilmesi gerekmektedir.

Eylem 3. Kontrol Edilen Yabancı Şirket kurallarının güçlendirilmesi

Matrah aşındırma konusunda endişeleri artıran bir başka husus ise faiz ve diğer finansal ödemeler gibi matrahtan indirilebilen "fazla" ödemelerdir. Faiz harcamalarında indirim gidilmesi hem ülke içini hem de ülke dışını hedef alan yatırım senaryolarında çifte vergilendirmemeye yol açabilmektedir.

Gelen yatırımlar açısından, faiz harcamalarının indirimi ile ilgili endişeler, öncelikle düşük vergi rejiminden yararlanmakta olan bağlı birimlerden borç alma vasıtasıyla, borç kâğıtlarını ihraç eden şirketlerin aşırı faiz ödemelerine işaret etmektedir. Neticede, faiz geliri alacaklı bağlı şirketin bulunduğu vergi bölgesinde daha uygun koşullarda vergilendirilirken, faiz ödemeleri, faaliyette bulunan şirketlerin vergilendirilebilir karlarından indirilmektedir ve bazen şirket grubunun bütün olarak şirket dışı borcu olmamaktadır.

Giden yatırımlar açısından ise; bir şirket, vergiden muaf olan (örn. gümrük muafiyetleri) üretimini ya da ertelenmiş gelirini finanse etmek için borç kullanabilir ve dolayısıyla ilgili gelir

BEPS

elde edilirken, faiz harcamaları için cari dönemde indirim talep edilebilir. Bu nedenle, faiz harcamalarının matrahtan indirimine ilişkin kurallar ilgili faiz gelirin vergilendirilmesine ilişkin hususları da hesaba katmalıdır.

Bunun gibi endişeler, finansal ve performans esaslı teminatlar, türev araçlar, bağlı ve diğer sigorta uygulamaları, özellikle transfer fiyatlandırması bağlamında diğer matrahtan düşürülebilen finansal işlemler için de dile getirilmektedir.

Eylem 4. Faiz harcamaları ve diğer finansal ödemeler kanalıyla matrah aşındırılmasının sınırlanması

OECD'nin zararlı vergi uygulamaları konusundaki 1998 tarihli bir raporunda, farkına varılan tehlikeli bir "dibe doğru yarış"ın, gelir kaynaklarına uygulanacak vergi oranlarını bütün ülkelerde sifıra yaklaştırabileceği belirtilmiştir. Genel kuralları belirleyen bir anlaşma sağlanması, ülkelerin vergi politikalarını belirlerken daha bağımsız hareket etmelerine imkân tanıyacaktır. OECD'nin 2013 tarihli BEPS raporu da, zararlı vergi rejimlerine karşı çözüm geliştirilmesi yönünde çağrıda bulunmaktadır.¹⁰

Eylem 5. Şeffaflık ve esaslılık (substance) temelinde zararlı vergi uygulamalarına karşı önlemler alınması

Güncel kurallar pek çok durumda iyi çalışmakla birlikte, bu kuralların ikiden fazla ülke arasında gerçekleşen (ya da üçüncü bir ülkenin rol oynadığı) işlemlerden kaynaklanan matrah aşındırması ve kar transferlerini önlemek için yeniden uyarlanması gerekmektedir. Bu amaçla, mevcut ulusal ve uluslararası vergi kuralları, gelir unsurunu doğuran ekonomik eylem ile bu gelirlerin dağılımını uyumlu hale getirecek şekilde değiştirilmelidir.

Eylem 6. Anlaşmaların suistimalinin önlenmesi

Daimi müessese kavramının tanımı suistimalleri önlemek için güncellenmelidir. Daimi müessese kavramına ilişkin anlaşma kuralları, birçok ülkede yabancı girişimcilere ait malların bu girişimcilerin başka bir ülkede yan kuruluşu olarak işlev gören satış unsurlarına vergilendirilebilir kar izi bırakmadan transfer edilmesini mümkün kılan satım sözleşmelerinin yapılmasına izin vermektedir. Benzer şekilde, çok uluslu şirketler, operasyonlarını daimi müessese statüsü istisnalarından yararlanabilmek için çoklu grup birimleri arasında tasnif edebilmektedir.

¹⁰G20 Liderler Zirvesi Deklarasyonu, Petersburg, 5-6 Eylül 2013, <http://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf> (s.35-40)

Eylem 7. Daimi müessese statüsünden kaçınmanın önlenmesi

Bu eylem kapsamında, transfer fiyatlandırması ve emsallerine uygunluk ilkesinin (arm's length principle) uygulanması önem arz etmektedir. Transfer fiyatlandırması kuralları, çok uluslu şirketler tarafından farklı ülkelerde elde edilen gelirlerin tahsis edilmesine yardım etmektedir. Pek çok durumda, emsallerine uygunluk ilkesine dayanan transfer fiyatlandırması kuralları, çok uluslu şirketlerin gelirlerinin farklı vergi bölgeleri arasında etkin bir şekilde bölüştürülmesini sağlamaktadır. Ancak bazı durumlarda bu kurallar, çok uluslu şirketler tarafından, gelirlerin gelir unsurunu gerçekleştiren ekonomik faaliyetten ayırarak düşük vergi çevrelerine kaydırılması amacıyla da kullanılabilir. Bu işleyiş çoğunlukla, maddi olmayan aktiflerin ve diğer mobil varlıkların düşük değer karşılığında transferlerine neden olmaktadır.

Bu doğrultuda çözüm olarak, alternatif gelir dağılımı sistemleri önerilebilmektedir. Bununla birlikte, ortak bir tutumun belirlenmesi ve oluşturulacak yeni bir sistemin bütün ülkeler tarafından uygulanması konusunda zorluklar bulunmaktadır. Bu yöndeki aksaklığın giderilmesi için izlenebilecek en iyi yol, transfer fiyatlandırması sisteminin tümüyle değiştirilmesinden ziyade, mevcut sistem içerisindeki kusurların (maddi olmayan varlıklar ve aşırı sermayelendirme (karın sermayeye oranla çok düşük olması) bağlamında) doğrudan ele alınması olacaktır. Bununla birlikte, bu kusurlara neden olan maddi olmayan varlıklar, risk ve aşırı sermayelendirme emsallerine uygunluk ilkesi kapsamında veya bu ilkenin de ötesinde özel önlemler gerektirebilir.

Eylem 8, 9, 10. Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması:

Eylem 8. Soyut Varlıklar

Grup üyeleri arasında maddi olmayan varlıkların hareket etmesi suretiyle BEPS'in önlenmesini sağlayacak kuralların geliştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda atılacak adımlar şu şekildedir:

- ✓ Maddi olmayan varlık tanımının geniş ve anlaşılır bir şekilde yapılması,
- ✓ Maddi olmayan varlıkların transferi ve kullanımı ile bağlantılı karların, değer yaratma doğrultusunda dağılımının gerçekleşmesi hususundan emin olunması,
- ✓ Değer biçilmesi ya da muhasebeleştirilmesi zor olan maddi olmayan varlıkların transferleri için özel önlemler alınması veya bu yönde transfer fiyatlandırması kurallarının geliştirilmesi,
- ✓ Maliyet getirici düzenlemelerin güncellenmesi.

BEPS

Eylem 9. Risk ve sermaye

Grup üyeleri arasında, risk unsurunun transferi ya da atıl sermayenin dağıtılması yoluyla BEPS'in önlenmesine yönelik kuralların geliştirilmesi gerekmektedir.

Eylem 10. Diğer yüksek riskli işlemler

Bu eylem kapsamında, aşağıdaki hususlarla ilgili olarak transfer fiyatlandırması kuralları ya da diğer özel önlemlerin benimsenmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir:

- ✓ İşlemlerin yeniden nitelendirilebildiği durumların anlaşılır hale getirilmesi,
- ✓ Küresel değer zinciri içerisinde özellikle kar ayırma hususunda transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasının sağlanması,
- ✓ Matrah aşındırıcı ödemelere (işletme giderleri, yönetim ücretleri, genel merkez harcamaları gibi) örnek teşkil eden durumlara karşı önlem alınması.

BEPS'in önlenmesi şeffaflığın farklı seviyelerde sağlanmasını gerekli kılmaktadır. Bu doğrultuda konunun küresel ve bütüncül bir yaklaşımla ele alınması önem arz etmektedir. Ayrıca, vergi alanında bilgi toplama yöntemlerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Vergi mükellefleri kendi vergi planlarına ilişkin stratejiler ile ilgili önemli bilgileri kamuya açıklamalı ve transfer fiyatlandırma konusundaki belgelendirme koşulları daha az külfetli ve hedef odaklı hale getirilmelidir.

Eylem 11. BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi ve bu yöndeki eylemlerin tespit edilmesi için metodolojiler geliştirilmesi

BEPS'in ekonomik etki ve ölçek göstergeleri konusunda ve BEPS'e karşı alınan önlemler doğrultusunda uygulanan eylemlerin ekonomik etkisi ve etkinliğini (ülkeler arasında yayılma etkisi gibi) izlemek ve değerlendirmek için öneriler geliştirmek önemlidir¹¹.

Aynı zamanda, belli başlı vergisel işlemler ve vergi planlamalarının şeffaf hale getirilmesi de gerekmektedir. Şirketlerin vergi planlamaları ile ilgili kapsamlı bilgiler genellikle gelir idarelerince elde edilememektedir. İdarenin risk alanlarını belirleyebilmesi için zamanında ve kapsamlı bilgi elde etmesi gerekmektedir. Vergi denetimi, gerekli bilgilerin elde edilmesi için önemli bir kaynak olsa da agresif vergi planlama tekniklerinin erken tespit edilmesinde kısıtlı bir araçtır. Vergi idarelerine ve vergi politikaları üreten birimlere (kamuoyunu aydınlatma platformu gibi), vergi riskine ilişkin bilgi akışı sağlamak için tasarlanan önlemlerin bu doğrultuda kullanışlı olabileceği düşünülmektedir.

¹¹ Yayılma etkisi, ilişkiye doğrudan taraf olmayanları da etkileyen ekonomik faaliyetlerin ya da işlemlerin meydana getirdiği dışsallıklardan kaynaklanmaktadır.

BEPS

Eylem 12. Vergi mükelleflerinin agresif vergi yapıları ile ilgili plan ve bilgilerin kamuya açıklanması

Şeffaflık, transfer fiyatlandırması ve değer zinciri analizleriyle yakından ilgilidir. Vergi mükellefleri ve gelir idareleri arasındaki asimetrik bilgi, transfer fiyatlandırması kurallarının idaresi açısından önemli bir sorundur. Bu durum potansiyel olarak emsallerine uygunluk ilkesinin uygulanmasına zarar vermekte ve BEPS fırsatlarının oluşmasına yol açmaktadır. Pek çok ülkede, gelir idareleri vergi mükelleflerinin küresel değer zincirinin bütünüyle algılamasını sağlayacak kapasiteden yoksundur. Ayrıca, transfer fiyatlandırması belgelendirme şartları konusundaki farklı yaklaşımlar şirketler için önemli idari maliyetlere sebep olmaktadır. Bu itibarla, çok uluslu şirket gruplarının üyeleri tarafından grup içi hizmetler ve diğer işlemler bağlamında yerine getirilen işlevler ile ilgili uygun bilginin gelir idarelerince elde edilebilmesi önemlidir.

Eylem 13. Transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun yeniden incelenmesi

Şirketler için uygun maliyetler gözetilerek, gelir idareleri için şeffaflığı artırıcı belgelendirme koşullarını belirleyen yeni kuralların geliştirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

BEPS'e yönelik önleyici uygulamalar, iş dünyası açısından öngörülebilir bir ortamı destekleyen eylemlerle uyumlu olmalıdır. Örneğin, karşılıklı anlaşma prosedürlerinin (KAP) etkisini artırmak için yapılan çalışmalar BEPS konusunda yapılan çalışmalar için tamamlayıcı niteliktedir¹².

Eylem 14. İhtilaf giderici mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi

Arbitraj hükümlerinin eksikliği de dahil olmak üzere KAP ile ilgili ihtilafların çözümünü engelleyen faktörlerin ortadan kaldırılması önemlidir.

Mutabık kalınan politikaların vergi kuralları haline getirilmesi maksadıyla önlemlerin bir an önce uygulanmasına gerek duyulmaktadır. BEPS eylem planı çalışmaları sonucu ortaya çıkan önlemlerin uygulanması için yenilikçi yolların denenmesi gerekmektedir. Burada bahsi geçen eylemler doğrultusunda, ulusal ve uluslararası vergi kurallarında değişikliklere gidilmesi yönünde tavsiyeler beklenmektedir. Örneğin, suistimal önleyici kuralların uygulanması, daimi müessese kavramının yeniden gözden geçirilmesi, transfer fiyatlandırması hükümlerinde değişikliklere gidilmesi, karma uyumsuzluk düzenlemeleri ile ilgili anlaşma hükümlerinin uygulanması hususları önem arz etmektedir. Çift taraflı anlaşmaların sayısı göz önüne

¹² KAP, vergi sözleşmelerinde, taraf ülkelerin, ilgili yetkili organlarına uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözümü hususunda yol gösterici olan ve sözleşmeye dahil edilen madde(ler)dir. Madde(ler) bağlayıcı değildir, ancak uygulanması yönünde çaba sarf edilir.

alındığında ise, çok taraflı enstrümanlar vasıtasıyla var olan bu tür sözleşmelerin hükümlerinde değişiklikler yapılabilir.

Eylem 15. Çok taraflı enstrümanların geliştirilmesi

İlgili taraflarca geliştirilecek çok taraflı enstrümanlar sayesinde, hızla değişen küresel ekonomi içerisinde ortaya çıkan yeni gelişmelere çabuk uyum sağlaması gereken uluslararası vergi politikalarına yenilikçi yaklaşımlar kazandırılacaktır.

D. Zamanlama

Pek çok ülke açısından önem arz eden bir konu olan BEPS kapsamında zamanında adımlar atılması gerekmektedir. Kapsamlı eylemlerin zamanında gerçekleştirilmesi için planlamalar zaman unsuru gözetilerek yapılmalıdır. Aynı zamanda, siyasi iktidarlar ve gelir idareleri, gereken teknik çalışmaları tamamlamak ve geniş kapsamlı mutabakat zeminini oluşturmak için zamana ihtiyaç duyacaktır. Buna karşın, eylem planının iki yıllık bir dönem içerisinde büyük ölçüde tamamlanması beklenmektedir. Bu bakımdan, bazı eylemlere ilişkin çalışmalar başlatılmışken, bazı eylemler için ise uzun vadeli çalışmalar gerekmektedir.

- Hâlihazırda çalışmaları süren karma uyumsuzluk düzenlemeleri, maddi olmayan varlıklar kapsamında transfer fiyatlandırması, transfer fiyatlandırması belgelendirme gereksinimleri, dijital ekonominin vergi sistemi içerisinde tanımlanması ve zararlı vergi uygulamaları konuları üzerinde yapılan çalışmaların 12 – 18 ay içerisinde tamamlanması öngörülmektedir.
- Kontrol edilen yabancı şirketleri düzenleyecek kurallar, faiz ödemelerinin matrahtan indirilmesi, daimi müessese statüsünden kaçınmanın engellenmesi, soyut varlıkların, riskin, sermayenin ve yüksek risk içeren işlemlerin transfer fiyatlandırması açısı, vergisel bilgilerin toplanması, ihtilaf giderici düzenlemeler ve kamuyu aydınlatma kuralları ile ilgili eylemlerinin 2 yıl içerisinde gerçekleştirilmesi öngörülmektedir.
- Finansal işlemlerin transfer fiyatlandırması konusu, çok taraflı araçların geliştirilmesi gibi eylemler için ise 2 yıldan fazla süre gerekeceği tahmin edilmektedir.

Aşağıdaki yer alan Tablo 1'de Eylem Planı kapsamındaki her bir eylem için beklenen çıktılar ve öngörülen tamamlanma tarihleri gösterilmektedir:

Tablo 1

Eylem	Beklenen sonuç	Süre
1- Dijital ekonominin vergilendirilmesi	Dijital ekonominin neden olduğu sorunların tespiti ve bu sorunlara yönelik eylemlerin belirlenmesi	Eylül 2014
2- “Karma Uyumsuzluk Düzenlemeleri”nin etkisiz hale getirilmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2014
	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
3- Kontrol edilen yabancı şirket kurallarının güçlendirilmesi	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015
4- Faiz harcamaları ve diğer finansal ödemeler kanalıyla matrah aşındırılmasının sınırlanması.	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015
	Transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklik yapılması	Aralık 2015
5- Şeffaflık ve esaslılık temelinde zararlı vergi uygulamalarına karşı önlemler alınması.	Üye ülke rejimlerinin incelenmesinin tamamlanması	Eylül 2014
	Katılımın genişletilmesi (OECD üyesi olmayan ülkelerin de stratejiye dahil edilmesi)	Eylül 2015
	Mevcut kriterlerin revizyonu	Aralık 2015
6- Anlaşmaların suistimalinin önlenmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2014
	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
7- Daimi müessese statüsünden kaçınmanın önlenmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2015

BEPS

Eylem	Beklenen sonuç	Süre
8- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması: <i>Maddi olmayan varlıklar</i>	Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2014
	Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
9- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması: <i>Risk ve Sermaye</i>	Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
10- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması: <i>Diğer yüksek riskli işlemler</i>	Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
11- BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi ve bu yöndeki eylemlerin tespit edilmesi için metodolojiler geliştirilmesi	Elde edilecek bilgi ve analiz yöntemlerine ilişkin tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015
12- Vergi mükelleflerinin agresif vergi yapıları ile ilgili plan ve bilgilerin kamuya açıklanması	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015
13- Transfer fiyatlandırması dökümantasyonunun yeniden incelenmesi	Transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklik yapılması & Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
14- İhtilaf giderici mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2015

Eylem	Beklenen sonuç	Süre
15- Çok taraflı araçların geliştirilmesi	İlgili uluslararası kamu hukuku ve vergi konularının saptanması	Eylül 2014
	Çok taraflı araçların geliştirilmesi	Aralık 2015

E. Metodoloji

BEPS projesi vergilendirme alanında uluslararası işbirliği açısından bir dönüm noktasıdır. Bu doğrultuda gerçekleştirilecek çalışmalarda, gelişmekte olan ülkelerin perspektiflerini ve sivil toplum ve iş dünyasının da çıkarlarını gözeterak, çalışmaların daha etkin ve kapsayıcı olmasını sağlamak için uygun yöntemlerin benimsenmesi önemlidir. Bu çerçevede,

- (i) Eylem planının amacına ulaşabilmesi için ilgili tüm paydaşların katılımıyla etkin ve kapsamlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Her ne kadar yasal ve idari çerçevelerine bağlı olarak konu ile ilgili farklı yaklaşımlara sahip olsalar da, gelişmekte olan ülkeler de tıpkı gelişmiş ülkeler gibi gelir kaybına uğramaktadır.

G20 ülkelerinin konuya olan ilgi ve destekleri dikkate alınarak, OECD üyesi olmayan G20 ülkeleri¹³ de projenin bir parçası olmak üzere çalışmalara davet edilmişlerdir. Bu ülkelerden projenin olası sonuçları ile kendi pozisyonlarını ilişkilendirmeleri beklenmektedir.

- (ii) Pek çok ülkede konuya ilişkin siyasal beklentiler oldukça yüksektir. Projenin etkisinin ve sonuçlarının bu beklenti ile aynı doğrultuda olması gerekmektedir. Bu çerçevede, çalışmaların hızla tamamlanmasının yanı sıra siyasal fikir birliğinin bozulmaması önem arz etmektedir.
- (iii) Tüm paydaşların konu hakkındaki beklenti ve görüşleri önemlidir. İş çevreleri ve sivil toplum temsilcileri, çalışmalar esnasında gelişen farklı durum ve öneriler ile ilgili fikirleri alınmak üzere sürece dahil edilmelidir.

¹³ OECD üyesi olmayan G20 ülkeleri: Arjantin, Brezilya, Çin Halk Cumhuriyeti, Endonezya, Güney Afrika, Hindistan, Rusya ve Suudi Arabistan.

Sonuç

Günümüzde çok uluslu şirketler karlarını artırmak için agresif vergi yapılarına yönelebilmektedir. Çok uluslu şirketler çeşitli yollarla vergilendirilebilir gelirlerini veya karlarını “vergi cenneti” olarak adlandırılan bölgelere yönlendirmekte ve böylece daha az vergi ödeyerek kar oranlarını yükseltmektedir. Özellikle, sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesini düzenleyen kuralların çok uluslu şirketlerce ihlal edilmesi, vergi gelirlerinin uzun vadede büyümenin desteklenmesi için önem arz ettiği gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere tüm ülkelerde dikkat çekmektedir.

Şirketlerin karlarının, bu şirketlerin karmaşık faaliyetleri sonucunda karlarını aktardıkları vergi bölgelerinde değil, ekonomik aktivitenin gerçekleştiği, gelirin ve karın ortaya çıktığı, ekonomik değer üretildiği yerde vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, yüksek hareket kabiliyetine sahip olan sermaye grupları ile egemenlik sahaları kısıtlı olan devletler arasında daha etkin bir vergisel uyum sağlanmalıdır.

Bu kapsamda zararlı vergi uygulamaları ve agresif vergi yapıları aşılması gereken başlıca sorunlar arasında yer almaktadır. Ayrıca, geleneksel ticaret araçlarının değişmesi ve dijital ekonominin genişleyerek geleneksel araçların yerini almaya başlaması uluslararası vergilendirme konusunda devletlerin aşması gereken ilave zorluklar doğurmaktadır. Bu zorlukların aşılmasında, öncelikle vergi şeffaflığının küresel düzeyde sağlanması gerekmektedir. Ayrıca, karşılıklı ve çok taraflı bilgi değişim anlaşmaları için küresel bir model oluşturulması ve küresel standartların belirlenmesi ve uygulanması bu hususta önem arz etmektedir.

Bu süreçle birlikte oluşturulacak daha şeffaf bir küresel vergi sistemi sayesinde, gelişmekte olan ekonomiler de, gelir toplama kapasitelerini artırarak kalkınmanın finansmanında kullanılacak daha fazla ulusal kaynağa sahip olabileceklerdir.

Kaynakça

- CBT & IFA Summer Conference – Taxing Business, 27 Haziran 2013, Prof. Michael Devereux (Director, Oxford University Center for Business Taxation),
<http://www.youtube.com/watch?v=W7Ho6XwhHBE>
- G20 Liderler Zirvesi Deklarasyonu, Petersburg, 5-6 Eylül 2013,
<http://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf>
- Kamu Politikaları Araştırmaları Ulusal Merkezi (ABD) resmi internet sitesi,
<http://www.nationalcenter.org/JFKTaxes1961.html>
- OECD resmi internet sitesi,
<http://www.oecd.org/tax/what-the-beps-are-we-talking-about.html>
<http://www.oecd.org/tax/beps.htm>
- OECD, 2013, Addressing Base Erosionand Profit Shifting
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1
- OECD, 2013, Action Plan on Base Erosionand Profit Shifting
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1
- <http://www.vatlive.com/european-news/european-vat-rates-on-the-increase-review-the-major-changes/>



T.C. MALİYE BAKANLIĞI
AVRUPA BİRLİĞİ VE DIŞ İLİŞKİLER DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Tel 0 312 415 23 20

E-Posta info@abmaliye.gov.tr

Faks 0 312 417 11 72

Web Sitesi <http://www.abmaliye.gov.tr>

© 2013 T.C. Maliye Bakanlığı

Özel Gündem'de yer alan yazıların tümü ya da bir bölümü, izin alınmadan tekrarlanamaz, çoğaltılamaz, basılamaz, kaynak gösterilmeden kullanılamaz. Özel Gündem'de yer alan yazıların sorumluluğu yazarlara ait olup Maliye Bakanlığı açısından bağlayıcılığı yoktur.