

Vergide Gündem

Tax Agenda

Temmuz / July 2013

"Uluslararası Vergilendirme" özel sayısı

Antrepolardan yapılan teslimler işyeri oluşturur mu?

Ateş Konca - Can Güneş

Almanya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına ilişkin özellikli konular

Elif Akkaranfil - Mine As

Bilgi değişim anlaşmaları ve vergi cennetleri

Ateş Konca - Elifcan Çelebi

Hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri / OECD raporu ve çeşitli ülke düzenlemeleri

Akif Tunç - Can Güneş

English translation

Dünyadan vergi haberleri

Aslı Kızır

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

Sayın Vergide Gündem okuyucuları,

Temmuz ayı sayımızı "Uluslararası Vergilendirme" özel sayısı olarak hazırladık.

Globalleşme süreci ile birlikte Türkiye'ye yapılan yatırımlar ve Türkiye'deki firmaların yurt dışında gerçekleştirdiği işlemler gittikçe daha fazla önem kazanmıştır. Bu bağlamda yapılan değerlendirmelerde yerel mevzuatın yanı sıra uluslararası düzenlemelerin de dikkate alınması gerekir.

Bu sayımızda uluslararası vergilendirme ile ilgili önem arz ettiğini düşündüğümüz bazı hususları yerel mevzuat ve uluslararası mevzuat çerçevesinde değerlendirdik. İlk makalemizde, antrepolardan yapılan teslimlerde işyerinin hangi durumlarda olduğu açıklanmış, OECD ve UN Model Anlaşmalarının konu ile ilgili hükümleri değerlendirilmiştir.

İkinci makalemiz Almanya ile Türkiye arasında imzalanmış olan yeni vergi anlaşmasında yer alan özellikli hükümler ve geriye yönelik uygulamaların yarattığı iade sürecine ilişkin değerlendirmeleri içermektedir.

Artan küresel işlemler ile birlikte devletler açısından önem kazanan bilgi değişimi bu sayıda yer verdiğimiz bir diğer konudur. Özellikle vergi idarelerinin etkin vergi toplayabilmesi için yürüttüğü mücadele kapsamında yerel mevzuat ve uluslararası anlaşmalar değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Son makalemizde ise hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine ilişkin olarak OECD bünyesinde oluşturulan çalışma grubunun hazırladığı rapora ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Her sayımızda olduğu gibi Dünyadan Vergi Haberleri bölümümüzde dünyadaki güncel uygulamalara ilişkin özetler siz okuyucularımızın dikkatine sunulmuştur.

Saygılarımızla

A. Feridun Güngör
Şirket Ortağı
Uluslararası Vergilendirme Bölümü Lideri

Ateş Konca
Şirket Ortağı
Uluslararası Vergilendirme Bölümü

Vergide Gündem

Ateş Konca
Can Güneş

Antrepolardan yapılan teslimler işyeri oluşturur mu?

Maliye Bakanlığı'nın, inceleme hedefleriyle ilgili olarak mayıs ayında basına yansıyan açıklamalarından antrepolardan yapılan satışların inceleme konuları arasında olabileceği anlaşılmaktadır.

Yazımızın konusunu, yabancı firmaların antrepoda tuttıkları ve buradan Türkiye'deki müşterilerine teslim ettikleri malların vergi düzenlemeleri karşısındaki durumu, bu faaliyetlerin yanı sıra Türkiye'deki kişiler aracılığıyla başkaca faaliyetler yapılması durumunda söz konusu antrepoların kullanımının vergisel açıdan farklılık yaratıp yaratmayacağı gibi hususlar oluşturmaktadır.

Antrepo, gümrük mevzuatına konu olan ancak henüz serbest dolaşıma girmemiş (millileşmemiş) eşyanın tutulduğu depo olarak tanımlanabilir.

Yabancıların, Türkiye'deki müşterilerine yapacakları satışlarla ilgili olarak müşterilerinin ihtiyaçlarını hemen karşılayabilmek amacıyla mallarını bir antrepoda tutması ve sipariş geldiğinde ivedilikle antrepodan malın teslim edilmesi mümkün olan ve yaygın olarak kullanılan bir uygulamadır.

Gümrük mevzuatı çerçevesinde antrepoda yer alan eşya millileşmemiş sayılırken antrepoları vergi mevzuatı açısından da değerlendirmek gerekir. Antrepoların durumunu vergisel açıdan incelerken yerel mevzuatımızda Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmış olan "işyeri" teriminin yanı sıra Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dikkate alınması gerekmektedir.

İşyerinin tanımı

"İşyeri" terimi Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."

Bu kapsamda vergi uygulamaları açısından Türkiye sınırları dahilindeki bir depo, işyeri olarak değerlendirilecektir. Yani Türkiye sınırları içerisinde bulunan antrepolar da bu tanımın içerisinde yer almaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında işyeri

Türkiye'de mukim olmayan kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların vergilendirilmesinde, eğer bu kurumların mukimi oldukları ülkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış ise öncelikli olarak anlaşma hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Türkiye'nin akdettiği anlaşmalar genel olarak OECD Model Anlaşması prensip alınarak hazırlanmakta ancak, UN (United Nations - Birleşmiş Milletler) Model Anlaşmasında yer alan bazı hükümlere paralel çekinceler de konabilmektedir.

Ülkelerin talepleri doğrultusunda anlaşmaların hükümleri farklılıklar gösterebilmektedir. Bu yazıda Model Anlaşma hükümleri esas alınarak bir değerlendirme yapılacaktır.

OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinde "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. Yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerleri kapsamına alır.

Ayrıca OECD Model Anlaşmasına göre, bir inşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi yalnızca altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur.

Fakat bu maddenin yukarıda bahsedilen hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, "işyeri" teriminin şu hususları kapsamadığı belirtilmektedir:

- ▶ *Teşebbüs olanaklarının, yalnızca malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;*
- ▶ *Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;*
- ▶ *Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;*
- ▶ *İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;*
- ▶ *İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;*
- ▶ *İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca yukarıda sayılan maddelerde bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçının bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması.*

Model Anlaşmanın ilgili madde hükümleri incelendiğinde Türkiye'de sadece mal bulundurmamak, teşhir etmek ya da teslim etmek amacıyla bir deponun kullanılmasının işyeri tanımının kapsamı dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır.

UN Model Anlaşmasının, OECD Model Anlaşmasından farklılaştığı hükümlerden bir tanesi yukarıda bahsedilen işyeri tanımı kapsamında bırakılan faaliyetlerdir. OECD Model Anlaşması sadece depolama, teşhir ve teslim amacıyla bir yerin kullanımını işyeri tanımı kapsamında bırakırken, UN Model Anlaşması bu tanımı sadece depolama ve teşhirle sınırlandırmaktadır. Diğer bir deyişle UN Model Anlaşması açısından depolama ve teşhirin yanı sıra söz konusu mallar teslim amacıyla bir yerde tutuluyorsa, söz konusu bu yer işyeri oluşturabilecektir. Bu bağlamda Türkiye'nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları irdelenirken söz konusu hükümlerin dikkatli incelenmesi gerekmektedir.

Antrepodan yapılan teslimlerin işyeri tanımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi, söz konusu teslimden elde edilen ticari kazancın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği açısından önem arz etmektedir.

Hem Türk vergi mevzuatı hem de OECD Model Anlaşması dar mükellef kurumların elde ettiği ticari kazançların vergilendirilmesinde benzer prensipleri dikkate almaktadır. Her iki mevzuat uyarınca dar mükellef bir kurum Türkiye'de elde ettiği ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi, söz konusu kazancın Türkiye'deki bir işyeri ya da daimi temsilci aracılığı ile elde edilip edilmediğine bağlıdır.

Ticari kazancın vergilendirilmesi benzer prensiplerde yapılsa da, işyeri tanımının kapsamı Türk vergi mevzuatı ve OECD Model Anlaşması bazında farklılık gösterdiğinden, yazımızın konusu olan antrepo işleri açısından yapılan değerlendirmeler farklılık gösterebilir.

OECD Model Anlaşmasına göre dar mükelleflerin antrepoda depolama, teşhir ve teslim amacıyla mal bulundurması faaliyeti işyeri tanımı dışında bırakıldığından, bu malların satışından elde edilen ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi mümkün bulunmayacaktır. Bir diğer deyişle, Türkiye'nin OECD Model Anlaşması baz alınarak akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında bu ülkelerde mukim olan kurumların antrepo rejimi kapsamında mal bulundurması, teşhiri ya da teslimi işyeri oluşturmayacağından, Türkiye'de elde edilmiş bir ticari kazanç söz konusu olmayacaktır.

Daimi temsilci aracılığıyla yapılan işlemler

Söz konusu antrepolarda gerçekleştirilen bu sınırlı faaliyetlerin yanı sıra, Türkiye'de bir temsilci aracılığıyla işlem yapılması durumunun da irdelenmesi gerekecektir.

Bu noktada daimi temsilcilik kavramının açıklanması gerekir. İşyeri tanımı gibi daimi temsilcilik de Türk vergi mevzuatında kapsamlı olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi daimi temsilciliği şu şekilde tanımlamıştır:

"Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kişiler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. *Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;*
2. *Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;*
3. *Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.*

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez."

Bu tanım çerçevesinde baktığımızda, yurt dışındaki firma antrepoda depoladığı malları, Türkiye’de onun hesabına çalışan birisi aracılığı ile Türkiye’deki müşterisine satıyorsa, bu durumda söz konusu bu kişi yabancı firmanın daimi temsilcisi sayılacaktır. Bu durumda da yabancı firmanın söz konusu satıştan elde ettiği kazanç, daimi temsilci aracılığı ile elde edilmiş sayılacağından Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği söylenebilecektir.

Ancak, daimi temsilcilik tanımı OECD Model Anlaşmasında sınırlandırılmıştır. Model Anlaşmaya göre daimi temsilci tanımı şu şekilde yapılmıştır.

“Bir Akit Devlette bir teşebbüs adına hareket eder ve bu teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4 üncü fıkrada belirtilen ve işe ilişkin sabit bir yerden yapılması durumunda bu yeri işyeri haline getirmeyen nitelikteki faaliyetlerden olmadıkça bu teşebbüs, bu Devlette, bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir”.

Ancak yukarıdaki tanım bağımsız acenteleri kapsamamaktadır. Model Anlaşmada da bu durum ayrıca düzenlenmiştir.

“Bir Akit Devlette, bir teşebbüs işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.”

Bu tanımlardan da anlaşıldığı üzere, bağımsız acente statüsünde bulunan bir kişinin kendi olağan işlerine devam ederken yurt dışındaki firmaya hizmet vermesi daimi temsilcilik oluşturmayacaktır.

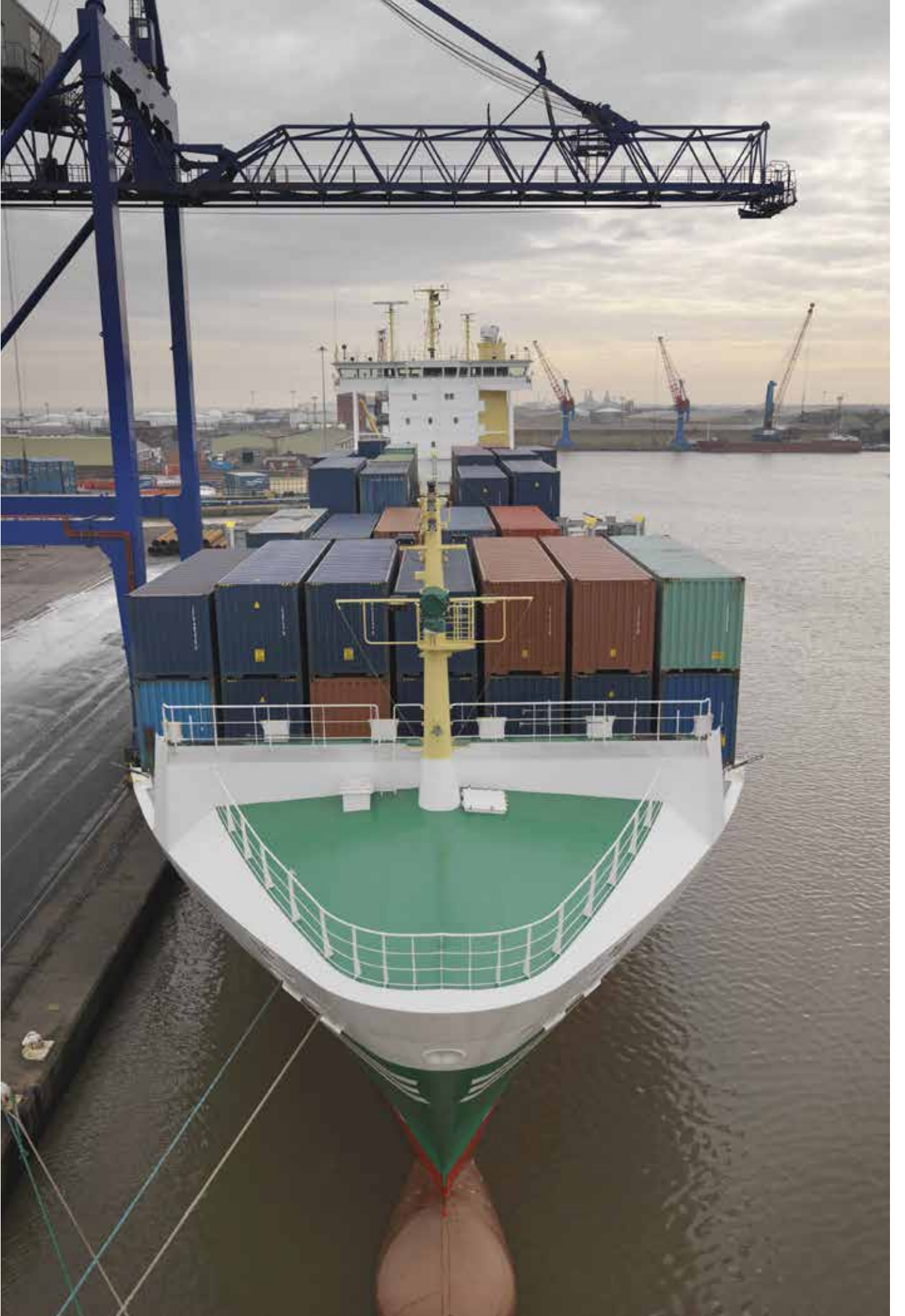
Diğer yandan eğer söz konusu bu kişi yurt dışındaki firma adına sözleşme akdetme yetkisine sahipse, bir satış organizasyonu kapsamında yurt dışı firma adına işlemleri yürütüyorsa bu kişi yurt dışındaki firmanın daimi temsilcisi olarak addedilebilecektir.

Her ne kadar Model Anlaşma tanımında sözleşme akdetme yetkisi denmişse de, Model Anlaşma yorum notlarına baktığımızda bu hükmün daha geniş bir kapsamda düşünülmesi gerektiğini söyleyebiliriz. Söz konusu yorum notlarında, bir kişi sözleşme akdetme yetkisine sahip olmasa da, Türkiye’ye yapılacak satışa ilişkin önemli faaliyetlerin (örneğin, müşteriyle fiyat pazarlığı yapma, sözleşme ile ilgili hükümlerin kararlaştırılması), Türkiye’deki kişi aracılığı ile yürütülmesi durumunda, bu kişinin yurt dışındaki firmanın daimi temsilcisi olarak değerlendirilmesi söz konusu olabilecektir.

Bir diğer deyişle Türkiye’ye yapılacak satışlarda, satış süreci incelendiğinde, bu satışın yapılabilmesi için gerekli olan fonksiyon ve risklerin ne kadarının Türkiye’de gerçekleştirildiği, o kazancı elde edebilmek için gerekli işlemlerin önemli bir kısmının Türkiye’deki bir kişi aracılığı ile gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti önemlidir. Eğer satış ve organizasyon faaliyetleri Türkiye’deki bir kişi aracılığı ile yapılıyorsa, bu kişi fiyat pazarlığı yapabilme yetkisine sahipse, esasında müşteri yurt dışındaki firmadan çok bu kişiyi muhatap olarak biliyorsa, bu kişinin sadece sözleşme akdetme yetkisinin olmaması daimi temsilci olarak değerlendirilmeyeceğini ifade etmeyebilecektir. Bir diğer deyişle bu kişi bahsedilen tüm faaliyetleri yurtdışındaki firma adına Türkiye’de ifa ediyor ise, sözleşme akdetme yetkisi olmasa dahi yurtdışındaki firmanın Türkiye’de daimi temsilcisi olarak değerlendirilebilecektir.

Sonuç

Yurt dışındaki bir firmanın Türkiye’deki antrepoda mal buldurması ve bu antrepodan Türkiye’ye mal teslim etmesi işleminin, ilgili ülke ile imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (yazımız tarihi itibarıyla Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖ anlaşması sayısı 77’dir) kapsamında irdelenmesi gerektiği unutulmamalıdır.



Almanya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına ilişkin özellikli konular

I. Giriş

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında 19 Eylül 2011 tarihinde imzalanan yeni çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, 1 Ağustos.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Feshedilen ve 31 Aralık 2012 tarihine kadar (bu tarih dahil) hüküm ifade eden eski anlaşma ile söz konusu bu yeni anlaşma arasında bir zaman boşluğu olmaması açısından da, uygulama tarihi geriye dönük olarak 1 Ocak 2011 olarak belirlenmiştir.

Yazımızda yeni imzalanan anlaşmada farklılık arz eden hususlar ile yeni anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar olan dönemde yerel mevzuata göre ödenmiş olan ve yeni çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre daha düşük vergi oranı belirlenen işlemler için fazladan ödenen vergilerin iadesine ilişkin şartlar ele alınmıştır.

II. Yeni anlaşma ile neler değişti?

Yeni anlaşmanın getirdiği ve yazımızda değinilecek temel konular aşağıdaki gibidir:

- ▶ Almanya mukimi kurum tarafından Türkiye'de ifa edilen serbest meslek kazançlarının ne şekilde vergilendirileceği,
- ▶ Almanya mukimi firmanın Türkiye'de ki işyerinden elde ettiği kazançların Almanya'ya transferinde vergilendirme,
- ▶ Gayrimaddi hak tanımında yapılan değişiklik.

A. Kurumların serbest meslek hizmetleri işyeri oluşturur mu?

Eski anlaşmada işyerinin tanımı, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak geçmektedir. Yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu ve 6 ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetlerinin işyeri teşkil edeceği hükme bağlanmıştı.

Yeni anlaşmada da yukarıdaki işyeri tanımı aynen korunmakla birlikte, önceden serbest meslek kazançları maddesinde yer alan tanım değiştirilerek işyeri tanımına eklenmiştir. Eklenen bu hüküm uyarınca "Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personeli aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde aynı veya bağlı projeler için devam eden, danışmanlık hizmetleri de dâhil, hizmet tedarikleri" durumunda hizmeti ifa eden kurum açısından diğer akit devlette işyeri oluşmuş sayılacaktır.

Söz konusu hükmün anlaşmaya eklenmesiyle, Almanya'da mukim bir firmanın Türkiye'de ifa edecekleri serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği tespitinin ne şekilde yapılması gerektiğine ilişkin tereddütler ortaya çıkmıştır. Projede 6 aylık sürenin ne şekilde hesaplanacağı, aynı ve bağlı projelerin neyi ifade ettiği ve projenin ne zaman başladığının kabul edilmesi gerektiği soruları söz konusu tereddütleri oluşturan konular arasında sayılabilir.

Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'na eklenen bu hüküm

Birleşmiş Milletler (United Nations-UN) model anlaşmasının ilgili maddesinde yer alan hükümden referans alınarak hazırlanmıştır. UN Model Anlaşmasına ilişkin yorum notlarına baktığımızda tereddüt oluşturan konularla ilgili gerekli açıklamaların yer aldığını görebiliriz. Mevcut durumda Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili bir açıklaması bulunmadığından, en azından hükmün ne şekilde uygulanabileceğine ilişkin bu yorum notlarından faydalanmak mümkün olabilecektir.

İncelendiğinde, UN Model Anlaşması yorum notlarında konuya ilişkin açıklamaları OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinin 3. fıkrasında inşaat işleriyle ilgili yapılan açıklamalara referans verildiği görülmektedir. Dolayısıyla konuyla ilgili aşağıdaki açıklamaları yapmak mümkün olabilecektir:

Model anlaşma yorum notlarında Alman mukimi bir şirketin Türkiye'de ifa ettiği serbest meslek hizmetleriyle ilgili olarak 6 aylık sürenin hesaplanmasında, her projenin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği, söz konusu şirket tarafından daha önce bağımsız başka bir proje kapsamında verilmiş olan hizmetlerin dikkate alınmaması gerektiği belirtilmektedir.

Eski anlaşma hükümleriyle kıyaslandığında bu şekilde bir uygulama olması durumunda, Alman mukimi şirketin Türkiye'de aynı ya da farklı müşteriler için ifa ettiği serbest meslek faaliyetleriyle ilgili olarak geçirilen sürenin toplamı yerine, her bağımsız proje süresinin ayrı ayrı dikkate alınacağı değerlendirilmesi yapılabilecektir.

Ancak bu konuda yorum notlarında da bahsedilen bazı hususlara değinmek faydalı olacaktır. 6 aylık sürenin hesabında, söz konusu süreyi aşmamak amacıyla projenin (verilen hizmetin) alt bölümlere ayrılması durumunda da yine toplam proje süresi dikkate alınacaktır.

Yine benzer şekilde madde hükmünde geçen "aynı veya bağlı projeler" kavramına ilişkin yapılan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu projelerin ayrı veya aynı ve bağlı projeler olup olmadığını incelerken bazı soruları dikkate alarak değerlendirme yapmak mümkün olabilecektir. Örneğin Almanya mukimi firmanın Türkiye'de ifa ettiği hizmetlerin tek bir ana sözleşme çerçevesinde verilir verilmeyeceği; ayrı sözleşmelerle kapsansa dahi her sözleşmenin aynı/ilgili kişilerle imzalanıp imzalanmadığı; farklı projelerle söz konusu hizmetler verirse dahi hizmetin içeriğinin ve hizmeti veren kişilerin aynı olup olmadığı gibi sorulara verilecek cevaplarla Almanya mukimi firmanın Türkiye'de ifa ettiği serbest meslek hizmetlerinin aynı veya bağlı proje kapsamında olup olmadığı değerlendirilmesi yapılabilecektir.

Öte yandan proje süresi dikkate alınacağından, projenin gerçekleştirilebilmesi için Türkiye'ye gelen kişilerin Türkiye'de geçirdiği toplam zaman (personel x gün sayısı) hesabının yapılmıyor olması beklenecektir. Diğer bir deyişle proje (hizmetin ifası) için 2 kişi Türkiye'ye geliyor ve bu kişiler 3 ay boyunca söz konusu hizmeti veriyor ise proje süresinin de 3 ay olarak dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılabilecektir.

Projenin ne zaman başlanmış olarak kabul edileceği de önem arz eden diğer bir konudur. Örneğin Almanya'da yerleşik olan bir şirket ile makine temini ve kurulumu kapsamında bir sözleşme imzalandığı varsayalım. Kurulum kısmının daha sonraki bir tarihte gerçekleşecek olması durumunda,

sözleşmenin imzalanması değil, makinelerin kurulumunun başladığı tarihin dikkate alınması yaklaşımının doğru olduğunu düşünürüz.

Bununla birlikte, OECD ve UN Model Anlaşma yorum notlarından faydalanılarak yapılan bu açıklamaların Maliye Bakanlığının görüşleriyle paralel olması, bir diğer deyişle Maliye Bakanlığının bu açıklamaları referans alıp değerlendirmelerini bu şekilde yapması beklenmektedir.

B. Şube kazancının transferi durumunda vergilendirme

Yeni anlaşma ile Türkiye'deki bir şirketin Alman ortağına dağıttığı temettüler üzerinden alınacak kâr payı stopajı oranı belli şartların sağlanması durumunda % 5 olarak uygulanabilecektir. Bu kapsamda temettü vergilendirilmesinde eski anlaşmaya kıyasla bir avantaj sağlanmıştır.

Bu aşamada önemli olan bir diğer konu Almanya mukimi bir firmanın Türkiye'de bir işyeri aracılığıyla elde ettiği kazançların Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra ana merkeze transferi esnasında bir kesinti yapıp yapılmayacağıdır.

Yeni anlaşmanın 10. maddesine baktığımızda söz konusu kazançların vergilendirilmesiyle ilgili olarak şu hüküm yer almaktadır:

"Bir akit Devlet mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletten kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlet, temettülerin kendi mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde edilmesi ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması durumları hariç olmak üzere, bu şirket tarafından öden temettüler üzerinden herhangi bir vergi alamayacağı gibi, ödenen temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Devlette elde edilen kazanç veya gelirden oluşması durumunda bile, bu şirketin dağıtılmayan kazançları üzerinden kazanç vergisi alamaz."

Söz konusu bu hüküm OECD Model Anlaşması hükümlerine paralel olarak düzenlenmiştir. Model anlaşmanın yorum notlarında bu hüküm çerçevesinde işyeri kazancının kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmının kâr payı dağıtımı olarak dikkate alınamayacağı ve kaynak ülkenin vergilendirme yapamayacağı hükümleri yer almaktadır.

"Extra-territorial taxation of dividends" olarak açıklanabilecek söz konusu bu vergilendirmenin reddedilmesi gerektiği OECD Model Anlaşma yorum notlarında yer almaktadır. Devletlerin dar mükellef bir kurum tarafından merkezlere aktarılan kârlarını, sadece kurum kazancının bu ülke sınırlarında elde edilmiş olması sebebiyle (örneğin bir işyeri aracılığıyla) vergilendirme yapmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Türkiye söz konusu hükme ilişkin olarak OECD model anlaşma notlarına bir çekince koymuş ve bir işyeri aracılığı ile Türkiye'de elde edilen ve ticari kazançlar maddesi kapsamında vergilendirilen gelirlerin ek bir vergilemeye tabi tutulabileceği hakkını saklı tutmuştur. Birçok ülke ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında da söz konusu hakkını kullanmıştır.

Ancak Almanya anlaşmasında bu ek düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca anlaşmanın 23'üncü maddesine göre de bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu işyerinin bu Devlette vergilendirilmesinin diğer Akit Devlette aynı faaliyeti yürüten teşebbüslerinin tabi olduğu vergilendirilmeye göre daha az lehe olamayacağı da hükme bağlanmıştır.

Bu açıklamalar kapsamında, Almanya mukimi bir şirketin Türkiye'de bir işyeri (örneğin şube) aracılığı ile elde edeceği gelirlerin işyerlerinin sadece kurumlar vergisi veya benzeri bir vergilemeye tabi olacağı anlaşılabilir. Bir diğer deyişle, işyerinin elde ettiği kazançların kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra ek bir vergilendirmeye tabi tutulmaması beklenmektedir. Ancak serbest meslek kazançları kısmında da belirtildiği gibi, Maliye Bakanlığı anlaşmanın bu farklı hükümüyle ilgili olarak da henüz bir açıklama yapmamıştır.

C. Gayrimaddi hak bedellerinin tanımı

Eski çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre bir Akit Devlette doğup diğer Akit Devletin mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri diğer Akit Devlette vergilendirilmekteydi. Bununla birlikte anlaşma gelirin doğduğu ülkeye de % 10'u aşmamak şartıyla vergilendirme hakkı tanımaktaydı. Yeni anlaşma ile bu oranda bir değişiklik yapılmamış, yine gelirin doğduğu ülkeye % 10 vergilendirme hakkı tanınmıştır.

Fakat yeni anlaşma ile gayrimaddi hak teriminin tanımında bir değişikliğe gidilmiştir. Eski anlaşmada gayrimaddi haklar; kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya gayrimaddi hakların satışı olarak değerlendirilmekteydi. Yeni anlaşmada ise gayrimaddi hakların satışı bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Bunun yanı sıra yeni anlaşma bir kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de gayrimaddi hak kapsamına alarak tanımı genişletmiştir.

Yine OECD Model Anlaşması paralelinde hazırlanan bu tanım çerçevesinde Almanya mukimi bir firmanın Türkiye'deki bir firmaya yapacağı bir hak satışında, Türkiye'deki firmanın yapacağı ödemeler üzerinden bir kesinti yapmaması beklenmektedir.

III. Fazla ödenen vergilerin iadesi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının Almanya tarafından feshedilmesinin ve 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmasının ardından yeni anlaşma yürürlüğe girene kadar geçen sürede yerel mevzuatta yer alan vergi oranları uygulanmaktaydı. Anlaşmanın geriye yönelik olarak uygulanmaya başlaması sebebiyle 1 Ağustos 2012 tarihine kadar anlaşma çerçevesinde düşük vergi oranları belirlenen işlemler üzerinden fazla vergi ödenmiş oldu. Maliye Bakanlığı tarafından 12 Ekim 2012 tarihinde yayınlanan 2 Numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri ile fazla ödenen vergilerin iadesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.

İlgili sirkülerde yeni çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 27'nci maddesi ile anlaşmanın eki protokolün 9'uncu maddesinin uygulanmasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu sirkülere göre anlaşmaya taraf Devlet mukimi gerçek veya tüzel kişilerin, anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi alarak diğer ülke yetkililerine ibraz etmeleri gerekmektedir¹.

Buna göre Türkiye mukimi olup Almanya'da faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerin anlaşmada yer alan düşük oranlardan faydalanmak veya fazla ödenen vergileri iade alabilmek için Almanya yetkili makamlarından bir form almaları, bunun yanı sıra Türkiye yetkili makamlarından alacakları mukimlik belgesini Almanya'da yetkili idare olan Federal Central Tax Office'e ibraz etmeleri gerekmektedir.

Almanya mukimi mükelleflerin vergilendirmenin anlaşma üzerinde yer alan düşük oranlar üzerinden yapılabilmesi için ise Almanya yetkili makamlarından alacakları mukimlik belgesini, vergi sorumlusuna, vergi sorumlusunun olmadığı durumlarda ise ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Fazla ödenen vergilerin söz konusu olması durumunda ise mukimlik belgesi ibraz edilerek yapılan başvuru iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirilerek verginin kaynağa kesildiği yılı takip eden dördüncü yılın sonuna kadar iade edilmesi gerekmektedir.

Fazla ödenen vergilerin iadesi, verginin yatırılmış olduğu vergi dairesine yapılan iade talebi doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. İlgili vergi dairesine işleme taraf kurumlara ait bilgilerin yer verildiği bir dilekçe ve mukimlik belgesi ile başvurularak fazla ödenen vergilerin iadesinin talep edilmesi mümkündür.

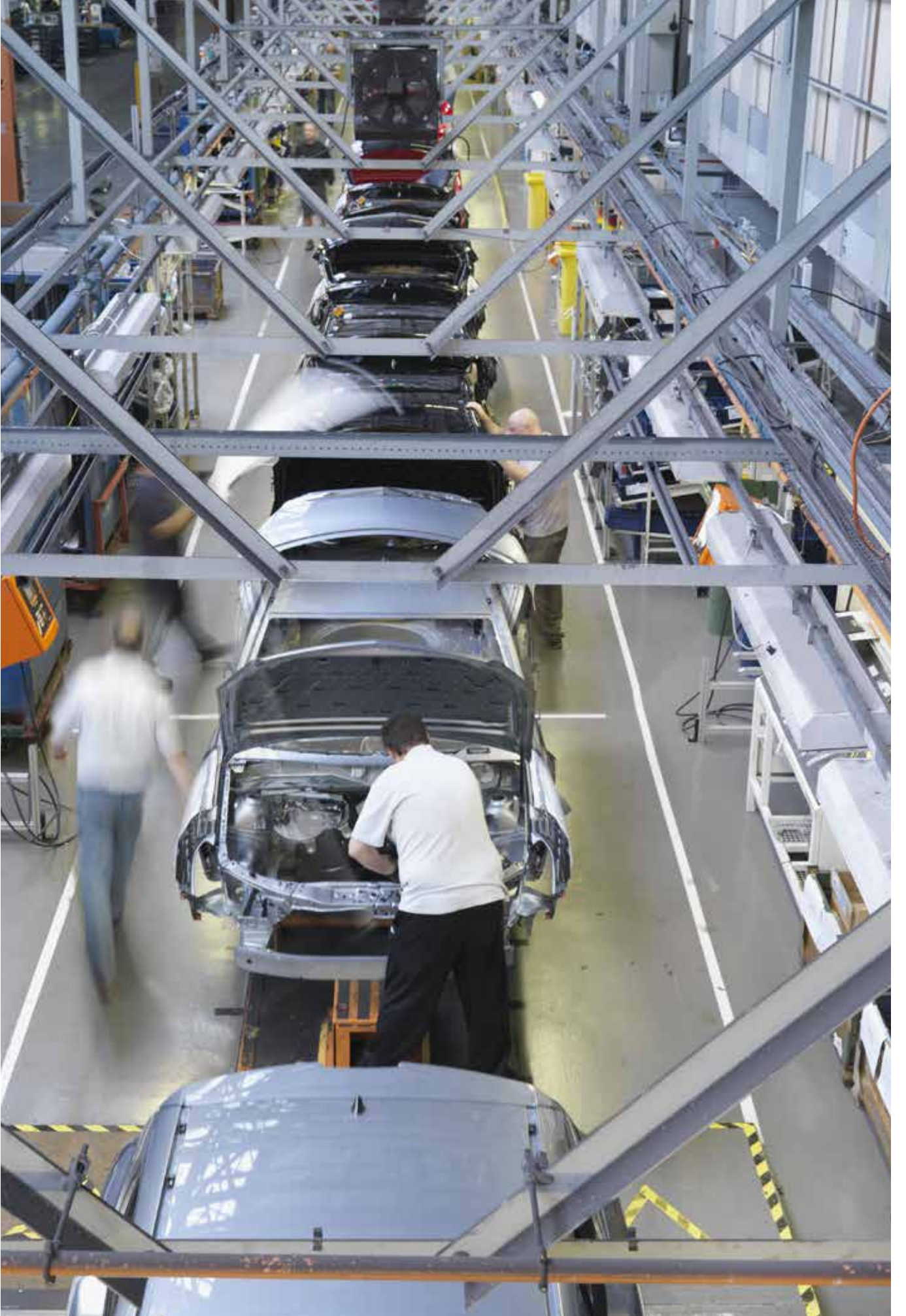
IV. Sonuç

Yazımızda 1989 yılından beri yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının Almanya tarafından feshedilmesinin ardından, 1 Ağustos 2012 tarihinde yürürlüğe girip geçmişe dönük olarak 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren uygulanan anlaşmanın bazı hükümleri değerlendirilmiştir.

Yeni anlaşma ile tereddüt konular ve bu konuların ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği, vergi oranlarında ve tanımlarda yapılan düzenlemeler ve eski anlaşmanın yürürlükten kaldırıldığı tarih ile yeni anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçen sürede iç mevzuat hükümlerine göre fazla ödenmiş olan vergilerin iadesine ilişkin esaslar ele alınmıştır.

Almanya ile olan yoğun ilişkiler göze alındığında anlaşmanın, özellikle serbest meslek kazançlarıyla ilgili olan, tereddüt yaratabilecek hususlarının bir tebliğ ya da sirkülerle açıklığa kavuşturulması, mükelleflerin uygulamalarda sorun yaşamaması ve iki ülke arasında çifte veya yersiz vergilendirmenin önlenmesi açısından önem arz etmektedir.

¹ 12.10.2012 tarih ve 2012/1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri



Vergide Gündem

Ateş Konca
Elifcan Çelebi

Bilgi değişim anlaşmaları ve vergi cennetleri

I. Giriş

Uluslararası şirketlerin sayısının artması ve global ekonomik işlemlerin yaygınlaşması ile beraber mükelleflerin küresel ölçekteki faaliyetleri artmış ve elde edilen gelirin takibi vergi idareleri açısından zorlaşmıştır. Farklı ülkelerde uygulanan farklı vergi politikalarının sonucu olarak mükelleflerin işlemlerini daha düşük vergi maliyetiyle (ya da vergisiz) yapabilmeleri olanaklı hale gelmiştir.

Özellikle sermayenin artan mobilitesi ile birlikte vergi idarelerinin sınırlarını aşan bu tarz işlemler artmaktadır. Bunun sonucu olarak vergiden kaçınma amaçlı işlemler ülkelerin mevcut ve potansiyel vergi gelirlerinde kayıplar yaratmaktadır.

Bu aşamada vergi idarelerinin bilgi sahibi olabilmesi ve etkin vergi toplayabilmesi için uluslararası anlaşmalar ile sağlanan işbirliği büyük önem taşımaktadır. Vergi konularındaki bu küresel işbirliğinin temel unsuru da ülkeler arasında sağlanacak bilgi değişimidir.

Küresel alandaki para hareketlerinin ve ticari işlemlerin hacminin artmasının olumsuz sonuçlarının azaltılması ve ulusal idareler için artan bir ihtiyaç haline gelen bilgi temininin sağlanması için çalışmalar yapılmaktadır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı da (OECD) kendi bünyesinde yürütülen "Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu" ile ve hazırlanan model anlaşmalar ile ülkeleri işbirliği ve şeffaflık içinde hareket etmeye sevk etmeyi amaçlamakta ve uluslararası bir standart sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

OECD bünyesindeki Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu'nun yürüttüğü zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleri ile mücadele çalışmaları kapsamında "Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşması Modeli" oluşturulmuş, bilgi değişiminin temel esasları belirlenmiş ve sonrasında sadece bilgi değişimine yönelik olarak anlaşmalar imzalanmaya başlanmıştır.¹

II. OECD modelinde bilgi değişimi ve vergi cennetleri

Bilgi değişimi anlaşmaları ve OECD Model Vergi Anlaşmasının bilgi değişimi maddesi

İmzalanan bilgi değişim anlaşmalarında ve uluslararası alanda imzalanan anlaşmaların bilgi değişimine ilişkin hükümlerinde amaçlanan, zararlı vergi rekabeti, vergi kaçakçılığı ve kara paranın aklanması gibi hususların karşılıklı işbirliği ile önlenmesini sağlamaktır.

Türkiye de vergisel konularda ilk bilgi değişim anlaşmasını 24 Kasım 2010 tarihinde Jersey ile imzalamıştır. Bu anlaşma ve daha sonra başka ülkelerle imzalanan diğer Bilgi Değişim Anlaşmaları, OECD Anlaşma Modeline uygun olarak kapsamlı bilgi alışverişi sağlanacak şekilde düzenlenmiştir.

OECD Model Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının "Bilgi Değişimi" maddesi vergi alanında uluslararası işbirliğini öngörmekte ve geniş çaplı bilgi alışverişi ile şeffaflığa katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Bilgi değişiminin gerçekleştirilmesine temel hazırlayan yasal dayanaklardan olan OECD Model Vergi Anlaşmasınının 26. maddesi ülkelerin yetkili makamlarının bilgi değişimi yapabilmelerine yetki vermektedir.

Vergi idareleri, yurt dışı faaliyetlerden yararlanarak vergi matrahlarını azaltan vergi yükümlülerinin vergi matrahlarının doğruluğunu tespit edebilmek için, diğer devletlerin vergi idarelerinden bilgi alma gereksinimi duymaktadırlar.

¹ Güneş Helvacı - Ernst & Young, Bilgi Değişimi Anlaşmalarında Türkiye'nin İlk İmzası, Vergide Gündem Dergisi, 2011

2012 yılında yapılan değişiklikler ile birlikte OECD Model Anlaşma Yorumunda gerekli görülen bilgi tanımı yerine öngörülebilir ilgili bilgi tanımı getirilmiştir. Bu aşamada bilginin var olup olmadığı bilinmeden sorulmaması ve bir vergi yükümlüsünün büyük olasılıkla vergiyle ilgili olmayan faaliyetleri ile ilgili bilgi istenmemesi öngörülmüştür.

Ayrıca bu değişiklikler ile birlikte bilgilerden yararlanacak kişilerin kapsamı genişletilmiş ve suç tanımının ülkeler arasında farklı olmasının bilgi vermeye engel olamayacağı belirtilmiştir.

Ülkelerin bilgi değişimi yapmak istedikleri fakat çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması gibi kapsamlı bir anlaşma imzalamayı tercih etmedikleri durumlar olabilir. Bu gibi durumlarda karşılıklı bilgi değişim anlaşmaları imzaladıkları görülmektedir.

Ülkemizin taraf olduğu ve halen yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısı 77'dir. Hali hazırda var olan anlaşmalar, bilgi değişimi konusunda OECD Modelinin de 2012'de yaşadığı son değişim ile birlikte revize edilmekte ve bu doğrultuda daha geniş kapsamlı bilgi değişim maddeleri konmak istenmektedir. (Örneğin; Türkiye ile Singapur arasında imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimi maddesinde değişiklik yapan Protokol 5 Mart 2012 tarihinde imzalandı.)

Vergi cennetleri

Vergi cennetleri olarak nitelendirdiğimiz ülkeler veya bölgeler, vergi almayarak veya düşük oranlı vergi alarak ya da özel bir takım vergisel düzenlemelerle sermaye çekmeye çalışmaktadır. Sermayenin getireceği mali imkanlardan yararlanılabilmesi için ilgili ülkelerde kolay bir şekilde adres temin edilmesi mümkün olabilmektedir. Böylece buralardan yapılan işlemler, sermayenin kaynağı olan ülkeleri vergi kaybına uğratmaktadır.

Türkiye vergi mevzuatında açık olarak "vergi cenneti" gibi bir tanım olmamakla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerle ilgili çeşitli hükümler bulunmaktadır.

III. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki ilgili hükümler

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 30

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde şu hüküm yer almaktadır;

*"Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır."*²

Aynı bendin (a) fıkrasında yer alan düzenleme Bakanlar Kuruluna, emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler

ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetki vermiştir.

Anlaşılabacağı üzere, vergi cennetlerinde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlar bu düzenlemelerin kapsamına girmektedir. Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde vergilendirme imkânı sunmayan ve bilgi değişimi konusunda işbirliği sağlamayan ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar, mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, nakden veya hesaben yapılan ya da tahakkuk ettirilen ödemeler üzerinden % 30 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ayrıca, vergi cennetlerinde faaliyette bulunan kurumların Türkiye'deki bankalar ve aracı kurumlardan elde ettikleri menkul sermaye iratları için Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. madde hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin banka ve aracı kurumların Türkiye'deki bir bankadan mevduat faizi veya repo geliri elde etmeleri durumunda bu gelirleri üzerinden % 30 yerine % 15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.³

Vergi kesintisinin uygulanmasında kurumun mükellef olup olmadığı veya ödemelerin verginin konusuna girip girmediği önemli değildir. Böylece vergi cennetlerinde yerleşik olanlara yapılacak ödemeler ile Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amaçlı uygulamaların önlenmesi amaçlanmıştır.

Söz konusu uygulamalara ek olarak, aynı Kanun maddesinin (b) bendinde şu ifade yer almaktadır:

"Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz."

Bu hükümle yurt dışı finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin istisnaya yer verilmiştir. Bu borçlanmalara ilişkin olarak ödenen ana para, faiz, kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemelerinin bu fıkrada belirtilen % 30 oranında tevkifata tabi olmayacakları belirtilmiştir.

Örtülü kazanç

Kurumlar Vergisi Kanununun "Örtülü Kazanç" ile ilgili 13. maddesinde şu hüküm yer almaktadır:

"Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır."

Bakanlar Kurulu'nca vergi cenneti olarak ilan edilecek ülke veya bölgelerde bulunan kişi veya kuruluşların her halükarda ilişkili kişi olarak kabul edileceği hükmüne rağmen, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin listesi Bakanlar Kurulu'nca henüz ilan edilmemiştir. Bu listenin, vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere oluşması beklenmektedir.

² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 30/7

³ Gelir Vergisi Kanunu Geçici 67. Madde

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde; *tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançlarının, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbi olduğuna ilişkin düzenleme yer almaktadır.*

- a) *İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.*
- b) *Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.*
- c) *Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.⁴*

Vergi cenneti ülke ve bölgelerde, kâr dağıtımında sağlanan mükellefler için avantajlı vergi uygulamaları sebebiyle Türkiye'deki kurumlara göre daha az vergi ödeme imkanı sağlanabilmektedir. Yukarıda sayılan koşulların gerçekleşmesi durumunda ise fiilen kâr dağıtımı yapılmamış olsa dahi kârın dağıtıldığı ve transfer edildiği varsayılarak Türkiye'de vergilendirilmesi gerekecektir.

Vergi cennetinde mukim olan kurumun aynı zamanda kontrol edilen yabancı kurum olması durumunda, mükerrer vergilendirmeyi önlemek için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesi dikkate alınmalıdır. Buna göre kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanun'un 30/7 maddesi üzerinden kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.⁵

IV. Vergi konularında bilgi değişim anlaşmaları

Türkiye'nin imzaladığı bilgi değişim anlaşmaları ve kapsamı

Türkiye ilk "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nı Jersey ile 23 Kasım 2010'da imzalamıştır. Daha sonra Bermuda, Guernsey ve Isle of Man ile de Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması imzalanarak, imzalanan anlaşma sayısı 4'e çıkmıştır. Ancak bu anlaşmalar henüz yürürlükte değildir.

Bunun yanında, Barbados ve Bahamalar ile görüşmelerin devam ettiği ve vergi cenneti olarak addedilen diğer benzeri ülkelerle de "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması" akdetmek amacıyla müzakerelerin sürdürüldüğü bilinmektedir.

İmzalanan bu anlaşmalar hukuki ve cezai vergi konularında Türkiye ve diğer ülkeler arasında tam bir bilgi değişimini öngörmekte ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede önemli bir adım olarak görülmektedir.

Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmasına taraf ülkelerden bir tanesinin talebi doğrultusunda, diğer ülke yetkilileri, ülkelerinde bulunan şirketlerin, ortaklıkların, trustların, vakıfların hukuki ve gerçek lehdarları hakkında bilgi sağlamakta yükümlü olacaktır. Ancak talep edilen bilginin, ilgili ülke yetkililerinin sisteminde bulunan bilgilerden farklı olması durumunda, ilgili ülke yetkilileri yerel mevzuatın izin verdiği doğrultuda, talep edilen bilgiyi (kendi vergi mevzuatı uyarınca gerekli bir bilgi olmasa dahi) sağlamakla yükümlü olacaktır.

Bu kapsamda vergi mahremiyeti nedeniyle ülkelerin bilgi vermekten kaçınmaları mümkün değildir. Anlaşmaya taraf olan ülkeler doğrudan ya da dolaylı olarak yasal ya da idari yollarla banka bilgilerine erişim yetkisine sahip olmakta ve bu bilgileri ilgili ülkeden temin edebilmektedirler. Bilgi talep edilen tarafın banka gizliliğini gerekçe göstererek bilgi vermeyi reddetmesi mümkün değildir.

Bunlara ek olarak, Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması hükümleri anlaşmaya taraf olan ülkelere, müşteri ile avukatı, dava vekili veya diğer yasal temsilcisi arasındaki içeriği gizli olan bildirimlere (hukuki görüş; mevcut veya tasarlanmış kanuni takibat ile ilgili bildirimler) dair bilgi edinme veya sağlama mecburiyeti yüklememektedir.

İnceleme elemanlarının yetkileri

Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmalarının yürürlüğe girmesi ile birlikte, her çeşit ve tanımdaki vergiler ile ilgili olarak inceleme elemanlarınca ihtiyaç duyulabilecek bilgiler yetkili makamlarca talep edilebilecek ve yine anlaşmaya taraf diğer ülke tarafından ihtiyaç duyulabilecek bilgiler de ülkemiz tarafından karşılanabilecektir.

İmzalanan Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ile birlikte gerektiğinde tarafların yetkili temsilcilerinin vergi incelemesi yapmak amacıyla ilgili maddede belirtilen şartların sağlanması durumunda, bir diğer ülkenin sınırları içerisinde inceleme yapabilmesine, ilgili kişilerle görüşebilmesine veya yapılmakta olan bir vergi incelemesine katılabilmesine de olanak sağlanmaktadır.

Ayrıca 6487 sayılı "Bazı Kanunlar ile 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Vergi Usul Kanunu'na "Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi" başlıklı bir madde eklenmiştir. (Madde 152/A) Madde ile uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimine ilişkin aşağıdaki düzenleme yapılarak Maliye Bakanlığına inceleme yetkisi tanınmıştır.

"Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanun'un 1'inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir."

⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 7

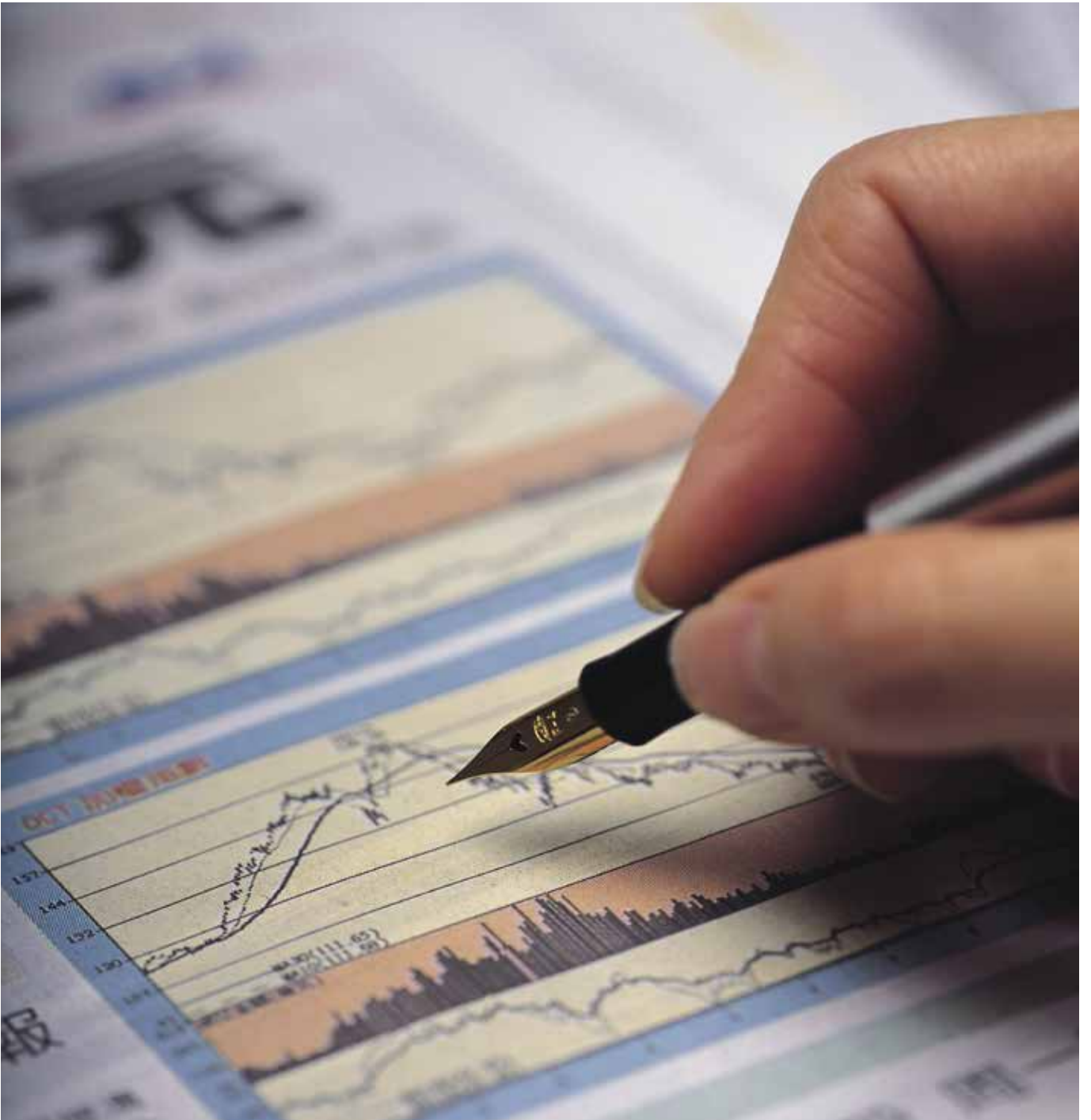
⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 34/3

V. Sonuç

Bilgi değişimi, etkin uluslararası vergilendirme sisteminin sağlanabilmesi için büyük önem arz etmektedir. Yapılan bilgi değişim anlaşmalarıyla ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bilgi değişim maddesi hükümlerinin kapsamının genişletilmesiyle bilgi değişim mekanizmasının oluşturulmasına katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Ülkelerin sınırları mükelleflerin sınırlarıyla bir değildir, vergi kayıplarını önlemek için uluslararası işbirliği sağlanarak etkin ve sağlıklı işleyen bilgi değişim mekanizmaları kurulmalıdır.

Vergisel alanda işbirliğinin önem kazanmasının yansımaları Türkiye'de de görülmektedir. İmzalanan bilgi değişim anlaşmaları, yeni anlaşma görüşmeleri ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında revize edilerek kapsamı genişletilen bilgi değişim maddeleri atılan adımlara örnek olacak niteliktedir.



Hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri / OECD raporu ve çeşitli ülke düzenlemeleri

Ülkelerin vergi uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeniyle sınır ötesi işlemlerdeki karmaşıklığın her geçen gün artması, vergiden kaçınmaya yönelik birçok yapının oluşturulmasına imkan vermektedir. Bu yapılardan yararlanan firmalar veya kişiler gerçekleştirdikleri ticari işlemlerden doğan toplam vergi yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.

Günümüzde vergi idarelerini gelir kaybına uğratan bu tür yapıların en önemlilerinden bir tanesi hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri (hybrids mismatch arrangements) olarak adlandırabileceğimiz işlemlerdir. Hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri; ülkelerin mevzuat farklılıklarından hareket edilerek aynı giderin birden fazla ülkede indiriminin yapılması veya ödenen tek bir vergi için birden fazla vergi mahsubunun yapılması şeklinde örneklendirilebilir.

Genel olarak işlemlerin gerçekleştirildiği ülkelerin vergi mevzuatlarında yer alan farklılıkları kullanarak oluşturulan bu yapılar ile günümüzde pek çok vergi idaresi karşılaşmakta ve taraf ülkelerin kontrolleri dışında vergisel sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Son dönemlerde birçok ülkenin gelir idaresi de söz konusu işlemleri dikkate izlemeye başlamış ve hatta çeşitli önlemler almak durumunda kalmıştır.

Makalemizde OECD¹ tarafından konu hakkında 2012 yılında yayınlanan "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues" adlı rapora ilişkin açıklamalar ve çeşitli üye ülkelerce alınmış olan önlemlere ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

1. OECD tarafından konu hakkında hazırlanan rapor

Türkiye'nin de üyesi olduğu OECD, 2012 yılında yayımladığı "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues" (Rapor) adında bir rapor yayınlamış ve bu raporda hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin (hybrids mismatch arrangements) beraberinde getirdiği vergi politikaları sorununa değinmiştir.

Raporda, düzenlemelerin en sık karşılaşılan şekillerine ve ulaşmaya çalıştıkları hedeflere ek olarak yapılan düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan vergi politikaları sorunları aşağıda özetlendiği gibi ele alınmıştır:

► Vergi geliri

Uluslararası hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri genel olarak işlemin taraflarınca ödenen toplam verginin düşürülmesine yol açmaktadır. Çoğu zaman hangi ülkenin ne kadar vergi kaybına neden olduğunu belirlemek kolay olmasa da sonuç olarak ilgili tüm ülkelerin vergi geliri kaybına uğradığı açıktır.

► Rekabet

Sınır ötesi işlemler yapan çok uluslu kurumlar hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinden büyük ölçüde çıkar sağlayabilmektedir. Bu nedenle söz konusu şirketler, küçük ve orta ölçekli işletmeler gibi kendileriyle aynı olanaklara sahip olmayan işletmeler karşısında önemli avantajlar sağlayabilmektedir.

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development ("OECD") hükümetlerin birlikte çalışarak küreselleşmeye paralel olarak ortaya çıkan ekonomik, sosyal ve çevresel zorluklara çözümler üretmesini hedeflemektedir. Söz konusu organizasyon ayrıca devletlerin bilgi ekonomisi, kurumsal yönetim, yaşanan nüfusun yol açtığı zorluklar gibi konulardaki sorunları anlamak ve bu sorunlara cevaplar üretmek konusunda da ön plana çıkmaktadır. Böylece sayesinde devletler arasında tecrübelerin paylaşımı, genel sorunlara çözüm arayışı, yurtiçi ve uluslararası politikalarda koordinasyon sağlanmasına yönelik bir ortam yaratılmaktadır. OECD üyesi ülkeler şunlardır: Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Kore, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Şili, Türkiye, Yunanistan.

► Ekonomik verimsizlik

Hibrit uyumsuzluk düzenlemesinden kaynaklanan bir vergi avantajının olması durumunda, söz konusu avantajlardan faydalanmak için ilgili ülke yatırımının kaydırılması, hem yatırımcı ülkesi hem de yatırım yapılan ülke açısından istenmeyen bir ekonomik durum yaratabilecektir. Bu tarz düzenlemeler, vergi avantajlı finansman temininin artışı, ekonomik bir gerekçesi olmayan yatırımlar meydana gelmesi sebebiyle risk alma kapasitesinin artışı ve vergi avantajı sağlanması amacıyla kurulmuş yapılar olması sebebiyle de şeffaflığın kaybına yol açarak ilgili ülkeler açısından finansal dengesizlik yaratabilecektir.

► Adillik

Hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri, emek yoluyla elde edilen gelirlere oranla sermayeden elde edilen gelirlere yöneliktir. Vergi mükellefleri arasında bir grubun daha az vergi ödemesinin sağlanması adaletsizlik olarak algılanacak ve vergi sistemine olan güveni azaltacaktır. Bu adaletsizlik, aynı zamanda rekabet konusunda bahsedilen, bazı büyük işletmelere sağlanan avantajlar ile de ilişkilidir.

OECD tarafından hazırlanan söz konusu raporda ayrıca, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin temel unsurları aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Hibrit kurumlar (Hybrid entities): Vergisel açıdan bir ülkede şeffaf (vergiden muaf), ancak diğer bir ülkede şeffaf olmayan kurumlardır.
- Çifte mukim kurumlar (Dual residence entities): Vergisel açıdan iki farklı ülkede mukim olan kurumlardır.
- Hibrit ürünler (Hybrid instruments): İlgili ülkelerde vergisel açıdan farklı muamele gören ürünlerdir. Örnek olarak bir ülkede borç, başka bir ülkede özkaynak olarak değerlendirilen ürünler verilebilir.
- Hibrit transferler (Hybrid transfers): Vergisel açıdan bir ülkede, varlık mülkiyetinin devri olarak muamele gören ancak, başka bir ülkede bu şekilde değerlendirilmeyen ticari işlemlerdir (örneğin teminatlı krediler).

Bu kapsamda, uygulamada sıklıkla rastlanan hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin ulaşmayı amaçladıkları hedefleri gösterebilmek için OECD raporundaki örneklerden iki tanesine aşağıda yer verilmektedir:

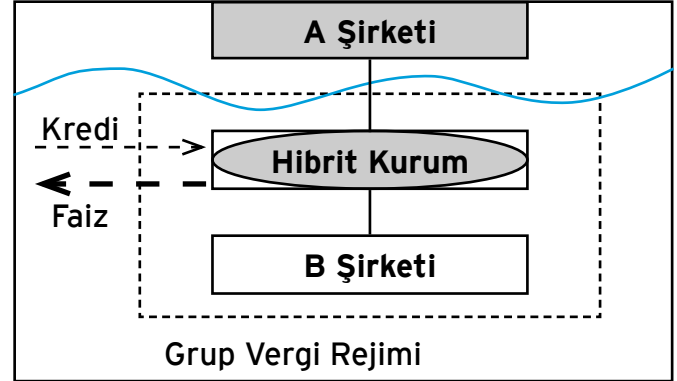
► Çifte indirim sistemi (Double deduction schemes):

Herhangi bir ticari işlemde doğan bir giderin, iki farklı ülkede gelir vergisi açısından indiriminin istenmesi durumundaki düzenlemelerdir.

Örneğin, aşağıdaki şemada gösterildiği üzere, A ülkesinde faaliyet gösteren A şirketi, B ülkesindeki B şirketinin dolaylı olarak sahibidir. A şirketi ve B şirketi arasında B ülkesinde bulunan kurum, (Hibrit Kurum) A ülkesi açısından vergiden muaf, B ülkesi açısından ise vergi mükellefidir. A firması hibrit kurumun özsermaye payının hepsini ya da büyük bir kısmını

elinde tutmakta, hibrit kurum da B firmasının özsermaye payının hepsini ya da tamamına yakını elinde tutmaktadır.

Bu modelde hibrit kurum, üçüncü şahıslardan temin ettiği finansman ile B firmasının hisselerini satın almaktadır (grup şirketi ya da üçüncü kişilerden) ve aldığı bu borcun faizini ödemektedir. Faiz ödemesinin haricinde hibrit kurumun kayda değer herhangi bir gelir ya da gideri bulunmamaktadır.



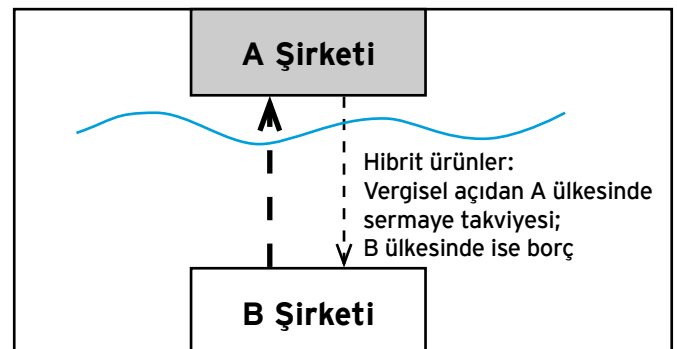
Hibrit kurum B ülkesinde vergiye tabidir. Ancak B ülkesinde vergi konsolidasyonu sistemi uygulandığından, hibrit kurumun ödediği faiz nedeniyle ortaya çıkan zarar, B şirketinin kârından mahsup edilebilecektir. Öte yandan, hibrit kurum A ülkesinde vergiden muaf sayıldığı için, hibrit kurumun faiz giderleri A şirketi tarafından A ülkesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Böylece hibrit kurum tarafından ödenen faiz, hem A hem de B ülkesinde indirim konusu yapılmış olacaktır.

► İndirime / istisnaya tabi tutulma sistemi (Deduction/no inclusion schemes):

Bu tür yapılar, aşağıdaki şemada gösterildiği üzere, B ülkesi mukimi bir şirket olan B şirketi, A ülkesinde mukim olan A şirketi tarafından A ülkesinde özsermaye olarak; B ülkesinde ise borç olarak sınıflandırılan bir ürün ile finanse edilmiştir.

Bu kapsamda, B şirketi tarafından yapılan faiz ödemeleri B ülkesinde gider olarak dikkate alınırken, A ülkesinde temettü olarak değerlendirildiği için vergiden istisna tutulacaktır. Bu şekilde B şirketten A şirketine yapılan ödeme her iki ülkede de vergi avantajı sağlamaktadır.



2. Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine yönelik çeşitli ülke uygulamaları

Son yıllarda bazı ülkeler, belirli hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinden doğan vergi kayıplarını önlemeye yönelik birtakım düzenlemeler yapmışlardır.

Ülkeler, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin sonuçlarına ilişkin olarak yaptıkları düzenlemeler ile bu tür işlemlerin uygulamasına ilişkin çeşitli tecrübeler edinmişlerdir.

Aşağıda birtakım örneklerine yer verilen söz konusu düzenlemeler ile genel olarak başka bir ülke ile ilişkisi olan bir kurumun, ürünün veya transferin ilgili olduğu ülkenin ve yerleşik olduğu ülkenin vergi uygulamaları arasında bağlantı kurulması hedeflenmektedir.

- ▶ Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Danimarka, İngiltere ve Yeni Zelanda'nın vergi mevzuatlarında, belirli koşullar altında başka bir ülkede de indirilebilir durumdaki giderlerin, kendi ülkelerinde indirimini engelleyen düzenlemeler mevcuttur.
- ▶ Örneğin Almanya vergi mevzuatı uyarınca, yabancı bir ülkede faaliyet gösteren iştirakin zararı şayet söz konusu ülkede indirim konusu edilmişse, bu zararın Almanya'da, grup vergi rejimi kapsamında, ikinci kez indirimi mümkün değildir.
- ▶ Yeni Zelanda'da ise hem Yeni Zelanda'da hem de başka bir ülkede mukim kabul edilen bir şirketin (çifte mukimlik) diğer ülkede indirim uygulanmamış olsa bile herhangi bir şirket üzerinden zararını mahsup etmesini engelleyen düzenlemeler bulunmaktadır.
- ▶ Almanya, Avusturya, Danimarka, İngiltere, İtalya ve Yeni Zelanda'da, diğer bir ülkede indirilebilir durumdaki gelirin istisnaya tabi tutulmasını engelleyen yasalar yürürlüğe konulmuştur.
- ▶ Avusturya'da vergi kanunları açısından özsermaye yatırımı olarak sınıflandırılan işlemlerden elde edilen gelirlerin iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmesi için, diğer ülkede vergiden indirilebilir bir gider niteliğinde olmaması gerektiğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- ▶ Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve İtalya'da ise ülkelerin vergi kanunlarında farklılıkları kötüye kullanarak mahsup edilen yabancı vergileri kontrol altına alabilmek amacıyla düzenlemeler yapılmıştır.

Bu tür işlemlere karşı OECD'ye üye ülkelerin işlemlerin gerçek mahiyetine göre vergilendirmenin esas alınmasını amaçlayan genel ya da özel düzenlemeler yaptıkları gözlemlenmektedir. Hatta bazı OECD ülkeleri vergi kanunlarına, söz konusu hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine karşı uygulanabilecek, özel maddeler de eklemektedirler.

Uyumsuzluk düzenlemelerinin ortaya koymuş olduğu sorunlara çözüm olarak OECD Mali İşler Komitesi üye ülkelerince önerilen çözümlerden bazıları ise aşağıdaki şekildedir:

- ▶ Belirli hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri sonucunda oluşan çıkarların önüne geçebilecek özellikli veya hedefe yönelik yeni kanunlar hazırlanması veya mevcut kanunlarda gerekli düzenlemelerin yapılması,
- ▶ Hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri ile ilgili istihbaratın, kullanılan caydırıcılık, tespit ve yanıt stratejilerinin verimliliği konusundaki gözlemlerin paylaşılmaya devam edilmesi,
- ▶ Belirli hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine yönelik ifşa girişimlerinin yapılması.

OECD'ye göre, her ne kadar ülkeler kendi vergi politikalarını belirlemede özgür olsalar da ülke ekonomilerinin bu denli iç içe geçmiş olduğu günümüzün küresel ekonomisinde ülkelerin vergi sistemlerinin birbirleriyle ne tür bir etkileşim içinde olduklarının iyi değerlendirilmesi gerekir. Bu sayede, uluslararası ticaret ve yatırımlardaki engellerin önüne geçilmesinin yanı sıra vergilendirilemeyen faaliyet alanları da sınırlandırılmış olacaktır.



Would deliveries from warehouses constitute permanent establishment?

According to the recent media news Ministry of Finance has made some explanation on their inspection targets, and state that deliveries made from bonded-warehouses may be among the subjects of inspection.

The subject of our article is the tax treatment of the goods stored in bonded-warehouses by foreign companies and then delivered to customers in Turkey from these warehouses, both in terms of the Turkish and OECD tax legislation, as well as the tax treatment of these bonded-warehouses where the activities would go beyond these limited activities.

A bonded-warehouse can be described as a place of storage where goods that are subject to customs legislation but that have not been released for free circulation (nationalized) yet are kept.

Having a widespread use within the customs legislation, bonded-warehouses should also be evaluated in terms of the tax legislation. In the evaluation of the status of warehouses from the tax aspect, the concept of "business place" described in the Tax Procedures Law in our local legislation, as well as the provisions of the Double Tax Treaties signed by Turkey should be taken into account.

Majority of the treaties signed by Turkey are prepared based on OECD Model Convention, but there are also some that base some of its provisions as per UN Model Convention. These two conventions can differentiate on some provisions.

Under the article 5 of the OECD Model Convention, the term "permanent establishment" refers to a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partially carried out.

In the Article it has been stated that the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise would not be considered within the definition of permanent establishment. In this respect, it can be stated that in the absence of a permanent establishment, business profit derived from the sale of goods would not be taxable in Turkey. In other words, if a company, that is a resident of a country where Turkey has a Double Tax Treaty and where this treaty is prepared similar with the OECD Model convention, use a warehouse for storage, display and delivery purposes only, then it would not constitute an establishment in Turkey, therefore, there would not be any business profits derived in Turkey.

But if on the other hand, some other activities are carried by some representatives during the sale of the goods kept in the warehouse, to Turkish customers, then the above analysis might be subject to change.

According to the OECD Model Convention, if a person would act and has the authority to conclude agreements on behalf of a foreign company, then this person would be considered as permanent representative of that company.

Although the definition in the Model convention mentions the authority to conclude agreements, it can be observed that this provision should be interpreted on a broader scope in the light of the commentaries of the Model Convention. It is stated that when important activities pertaining to the sale to Turkey (e.g. price negotiations

with customers, negotiations on the agreement provisions between the individual in Turkey and the customer) are carried out through the individual in Turkey, this individual could be treated as the permanent representative of the company abroad, even if he is not entitled to conclude agreements.

If foreign companies use the bonded-warehouses for storage and delivery purposes and all sales and organization activities relating to the sales to Turkey are carried out abroad, then there is nothing to worry about for these companies. Even if an inspection is conducted for them, there would not be anything to criticize with regard to the establishment concept.

However, the foreign entity is providing some other activities in Turkey through a person (e.g. an affiliate or group company in Turkey) in addition to delivery and storage of the goods in bonded-warehouse, then it might be better to analyze the structure and the activities of the person, in order to be on the safe side in a possible tax inspection.

Turkey Germany double tax treaty - doubtful issues

As you know, the new Double Tax Treaty signed between the Republic of Turkey and the Federal Republic of Germany on 19.09.2011 became effective on 01.08.2012 and the application date was retrospectively determined as 01.01.2011 in order to eliminate the time gap between the new treaty in question and the previous treaty which had ruled until 01.01.2011 and was repealed.

The basic changes introduced by the new treaty are as follows;

- ▶ How incomes from independent professional activities conducted in Turkey by the company resident in Germany will be taxed
- ▶ Taxation in transfer of incomes obtained by a Germany-resident company from its permanent establishment in Turkey to Germany
- ▶ The change in the definition of intangible rights.

In the treaty which was effective until 01.01.2011, the definition of permanent establishment takes place as a fixed place pertaining to the business where business practices of a company are partially or wholly conducted. It was ruled that the following would constitute a permanent establishment: management place, branch, office, factory, atelier, mine, petroleum or natural gas well and construction site, construction, assembling or build-up projects lasting for more than 6 months and related control activities.

In addition to this definition, the definition stated in the article on incomes from independent professional activities before has been considered within the scope of permanent establishment in the new treaty. As per this additional provision, in cases of "service supplies, including advisory services, which are conducted in a Contracting State by an enterprise via its employees or other personnel assigned for this purpose and continued for the same or related projects during a period or periods exceeding 6 months within any

12-months period", a permanent establishment will be constituted in terms of the company conducting the services.

In this provision, issues such as how 6-month period will be calculated in a project, what the same or related projects mean and when projects should be considered to have begun create some doubts in terms of taxation. In order to clarify these doubts in the least, it would be appropriate to refer to Model treaties and commentaries of these.

This provision added into the Turkey-Germany Double Tax Treaty has been prepared by taking as a reference the provision in the article 5 of the United Nations (UN) model treaty. When we examine the commentaries of the UN Model Treaty, we can see that the explanations are made by giving reference to the explanations on construction works in the paragraph 3, article 5 of OECD Model Treaty. In this respect, it would be possible to make the following explanations on the issue:

- ▶ In calculation of the 6-month period pertaining to independent professional activities conducted in Turkey by a company resident in Germany, it can be said that each project must be evaluated separately and the services rendered before within the scope of an independent project by the company in question should not be taken into account.
- ▶ On the other hand, since the project period will be taken into account, it will be expected that the practice of the total time spent in Turkey by the people coming to Turkey in order to perform the project (person*day number) is not applied. In other words, if 2 people come to Turkey to conduct the project (to perform the service) and these people render the service in question for 3 months, it cannot be said that the project period is 6 months.
- ▶ In the calculation of the 6-month period, in case the project (service) is separated into sub-divisions in order to avoid this period, this will not be accepted and the total period of the project will be taken into account.
- ▶ Similarly again, within the framework of the explanations pertaining to the concept "the same or related projects" stated in the provision of the article, it can be possible to make evaluations by considering some questions while examining whether the projects in question are the same or related projects.

Another issue pertaining to the new treaty is whether a withholding will be applied during transfer of incomes obtained by a company resident in Germany via a permanent establishment in Turkey after being subject to corporate tax in Turkey.

The provision in the paragraph 5, article 10 of the new treaty has been prepared in parallel with the OECD model treaty. As per this provision, the amount of business income remaining after deducting the corporate tax cannot be considered as profit distribution and the source country cannot apply further taxation. Besides, it is stated in the commentaries that such taxation called as extra-territorial taxation of dividends must be rejected.

Turkey made a reservation to this provision of the OECD Model Treaty and reserved the right that the income obtained in Turkey via a permanent establishment and subjected to tax within the scope of business income article can be subjected to an additional taxation. However, this additional regulation is not included in the treaty of Germany. Besides, the article 23 of the treaty rules that taxation of a permanent establishment of a company resident in a Contracting State in the other Contracting State cannot be less in favor than the taxation which companies conducting the same activity in the other Contracting State are subject to.

Within the scope of these explanations, it is understood that incomes to be obtained by a company resident in Germany via a permanent establishment (branch) in Turkey will only be subject to corporate tax or a similar taxation.

Another issue is the change in the definition of intangible rights. As differing from the previous treaty, sale of intangible rights is not evaluated within the scope of intangible right in the new treaty. However, the new treaty has expanded the definition of intangible rights by means of including use of name, look or all kinds of similar rights of a person and all kinds of payments made in return for using right into this scope. Within the framework of this definition, in sale of a right by a company resident in Germany to a company in Turkey, a withholding can be expected to be applied over the payments to be made by the company in Turkey.

However, it is not clear whether these explanations provided by benefiting from the OECD and UN Model treaty commentaries will be in parallel with the views of the Ministry of Finance; in other words, whether the Ministry of Finance will take these explanations as references and make evaluations accordingly.

The tax rates in the local legislation had been applied during the period between the dates when the new treaty became effective and started to be applied as of 01.01.2011. When the new treaty became effective as of 01.08.2012, excessive taxes were collected over the transactions for which lower tax rates were determined within the scope of the treaty. With the Circular no. 2 on Double Tax Treaties published by the Ministry of Finance on 12.10.2012, the principles pertaining to refund of overpaid taxes were determined.

As per the circular in question, real or legal persons resident in the State party to the treaty must obtain certificates of residence from the authorities of the country where they reside and submit them to the other country in order to benefit from the provisions of the treaty.¹

In refund of overpaid taxes, it is stated that the applications made by submitting certificate of residence will be evaluated in accordance with the local legislation provisions of the Contracting States and in cases where taxation is in the source country, refund applications must be made until the end of the fourth year following the year when the taxation is applied in the source country.

Refund of overpaid taxes is performed upon the refund request submitted to the tax office where the tax has been paid. Refund of overpaid taxes can be requested by means of applying to the related tax office with a petition stating the information on the companies which are party to the transaction and a certificate of residence.

Particularly considering the intensive relations with Germany, it is of significant importance to clarify the doubtful issues, particularly those on incomes from independent professional activities, with a communiqué or circular in order to prevent taxpayers to experience problems in applications and avoid double or undue taxation.

Information exchange agreements and tax heavens

Due to the increase in the number of international companies and proliferation of global economic transactions, taxpayers' activities on global scale have increased, and the monitoring of their income has become more difficult for tax authorities. As a result of different tax policies applied in different countries, taxpayers can conduct their transactions at lower tax costs (or without tax).

The countries or regions which we call "tax havens" try to attract capital without levying tax or by levying it at a lower rate or by applying special tax regulations. It is easy to obtain an address in these countries in order to benefit from the financial opportunities. Therefore, the transactions conducted from these regions cause a tax loss in the countries which are the source of the capital.

Although the Turkish tax legislation does not explicitly contain a definition as "tax haven", Corporate Tax Law has certain provisions and regulations on the payments made in the countries which cause harmful tax competition.

The most recent regulation regarding the issue is the "Law on the Amendments to Certain Laws and Decree Law no. 375"; accordingly, information exchange has been regulated in line with international agreements, and the Ministry of Finance has authorized tax inspectors to conduct broad inspections.

In addition to local regulations, collaborations under international agreements are highly significant in order to enable tax authorities to receive information and collect tax efficiently. The main element of this global collaboration in tax issues is the exchange of information to be ensured among countries.

The purpose of information exchange agreements and the provisions of international agreements regarding exchange of information is to prevent matters such as harmful tax competition, tax evasion and money laundering through mutual collaboration.

¹ Circular on Double Tax Treaties no. 2012/1 and dated 12.10.2012

Turkey signed its first Tax Information Exchange Agreement with Jersey on 23 November 2010. Afterwards, Tax Information Exchange Agreements were signed with Bermuda, Guernsey and Isle of Man, and the number of agreements increased to four. However, these agreements have not become effective yet.

Additionally, it is known that negotiations with Barbados and Bahamas are continuing, while negotiations are maintained with other similar countries deemed tax haven in order to conclude Tax Information Exchange Agreements with them.

These agreements signed between Turkey and other countries stipulate a full exchange of information in legal and criminal tax issues, and they are regarded as a significant step in the prevention of tax loss and evasion and struggle against harmful tax competition.

Besides, article 26 of OECD Model Double Taxation Treaties titled "Exchange of Information" stipulates international collaboration in terms of tax and authorizes competent authorities of countries to be involved in broad exchange of information.

Our country is currently party to 77 Double Taxation Treaties in effect. The existing treaties are being revised according to the latest amendment of the OECD Model Treaty in 2012 in terms of exchange of information, and the authority intends to add articles about exchange of information with a larger scope. (For instance, the Protocol amending the article "Exchange of Information" of the Double Taxation Treaty signed between Turkey and Singapore was signed on 5 March 2012.)

Hybrid mismatch arrangements

The ever increasing complexity of cross-border transactions due to the differences in countries' tax practices allows the establishment of many arrangements for tax avoidance purposes. Companies or individuals that utilize such arrangements significantly decrease the total tax burden arising from the business transactions they carry out.

Today, one of the most important arrangements that cause loss of income for tax authorities is hybrid mismatch arrangements. Hybrid mismatch arrangements can be described as practices where differences in countries' legislations are exploited and the same expense is deducted in multiple countries or multiple tax deductions are applied for a single tax paid.

Generally established by exploiting the differences in tax legislations of countries where transactions are carried out, these arrangements are faced by many tax authorities today, consequently resulting in "failure to apply double taxation", an undesirable outcome for these countries. Therefore, revenue administrations of many countries have been forced to take action and measures against such arrangements.

OECD Organization for Economic Co-operation and Development ("OECD") is a forum that aims to ensure that governments cooperate with each other to come up with

solutions for economic, social and environmental issues that result from globalization. The forum is also known for understanding the issues governments face in terms of knowledge economy, corporate governance and an aging population, as well as finding solutions for these issues. The organization helps with the creation of an environment where experiences are exchanged among governments, solutions for general issues are sought and coordination in domestic and international policies is ensured.

OECD member countries are: Germany, the United States, Australia, Austria, Belgium, Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland, France, Netherlands, UK, Ireland, Spain, Israel, Sweden, Switzerland, Italy, Iceland, Japan, Canada, Korea, Luxembourg, Hungary, Mexico, Norway, Poland, Portugal, Slovak Republic, Slovenia, Chile, Turkey and Greece.

The article provides explanations regarding the report titled "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues" published by OECD in 2012 and its content.



Dünyadan vergi haberleri

Aslı Kizir

Ürdün

Hükümet yatırım indirimi teşvikini onayladı

Ürdün hükümeti, 5 Mayıs 2013 tarihinde ülke içerisinde yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla yeni yatırım yasasını onayladı. Bu kapsamda, mevcut olan 2003 yılı Geçici Yatırım Kanunu, 1995 yılı Yatırım Teşvik Kanunu ve 2008 yılı Geliştirme Bölgeleri ve Serbest Bölgeler Kanunları yürürlükten kalkacak.

Söz konusu yeni yatırım yasası, kayıt sistemi oluşturulması suretiyle lisanslar ve idari işlere ilişkin prosedürleri kolaylaştırmayı amaçlıyor. Hükümet yetkilileri, yeni yasanın kısa vadede hazine gelirinde bir miktar düşüşe sebebiyet vereceğini ancak orta vadede olumlu bir etki yaratacağını belirtti.

Yasa, kalkınma bölgelerinde kurulan kuruluşlar için aşağıda yer verilen vergi teşviklerini içeriyor:

- ▶ Projelerin uygulanması için gereken inşaat malzemelerinin temininde vergi muafiyeti,
- ▶ Bankalar, telekom operatörleri, finansal kurumlar, sigorta şirketleri ve ulaşım şirketleri dışında kalkınma bölgesi bünyesinde kurulan işletmelerin kazançlarında % 5 indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması,
- ▶ Projelerde faaliyetlerin yürütülebilmesi amacıyla satın alınan mal ve hizmetlerde satış vergisi istisnası,
- ▶ Kalkınma bölgeleri ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin özellikli hizmet teminlerinde % 16 olarak uygulanan vergi oranının % 7 olarak belirlenmesi,
- ▶ İşletmeler tarafından ortaklara dağıtılan kar paylarında gelir vergisi istisnası,
- ▶ Yabancı yatırımlar üzerinde herhangi bir kısıtlama getirilmemesi.

Serbest bölgede faaliyet gösteren kuruluşlar için ise aşağıda yer verilen teşvikler sağlanacak:

- ▶ Serbest bölgeden ihraç edilen ürün ve hizmetlerin satışı ve e-ticaret faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına gelir vergisi istisnası,
- ▶ Serbest bölgelerde kurulan işletmeler tarafından istihdam edilen yabancı personellerin ücretlerine gelir vergisi istisnası,
- ▶ Serbest bölgeye ithal edilen veya serbest bölgeden ihraç edilen mallar üzerinden ödenen gümrük ve diğer harçlarda muafiyet tanınması.

Kalkınma bölgeleri ve serbest bölgelerde sağlanan teşviklere ek olarak, yayınlanacak yeni bir kararname ile ekonomik faaliyetlerde de bir takım teşvikler belirlenecek. Söz konusu teşvikler, gümrük vergisi muafiyetini ve operasyonel faaliyetlere ilişkin hammadde ithalatında vergi istisnasını kapsıyor.

OECD

OECD yetkilisi vergi değişiklikleri uygulaması için çağrıda bulundu

29 Mayıs 2013 tarihinde New York'da gerçekleştirilen Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi toplantısında OECD Vergi Anlaşmaları - Transfer Fiyatlandırması, Vergi Politikası ve Finansal İşlemler Bölümü Başkanı Marlies de Ruyter yaptığı açıklamada, uygulamada olan birçok vergi anlaşmasının bulunduğunu ancak müzakere kaynaklarının sınırlı olduğunu ve bir an önce konuya ilişkin önlemlerin alınması gerektiğini vurguladı.

Bunun yanı sıra Marlies de Ruyter, Base Erosion and Profit Shifting'in (BEPS) bir sonraki eylem planının kısa, orta ve uzun vadeli bir zaman çizelgesi sunmak olduğunu ve uzun vadeli sürecin 2-2,5 yılı kapsadığını ifade etti ve gerekli yönlendirmeleri yapacağını ekledi. OECD, söz konusu planı Temmuz ayında Moskova'da gerçekleştirilmesi planlanan G-20 zirvesinde sunacak.

Polonya

Polonya hükümeti CFC rejimi öneriyor

Polonya Maliye Bakanı Jan Vincent-Rostowski, 6 Mayıs'ta, kontrol edilen yabancı kurum rejimi getirecek bir kurumlar ve gelir vergisi taslağı sundu.

CFC (Controlled Foreign Corporation-Kontrol Edilen Yabancı Kurum) rejimi hem kurumlar hem de gelir vergisi mükelleflerini etkileyecek. Söz konusu taslak hükümlerine göre yeni kanun, 1 Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe girecek.

Yeni rejim OECD tarafından vergi cenneti olarak tanımlanmış ülkelerden birinde mukim olan şirketler veya aşağıdaki şartları taşıyan diğer şirketler için geçerli olacak:

- ▶ Polonya mukimi kurumun, yabancı kurumun en az % 25 hissesine sahip olması,
- ▶ Yabancı kuruluş gelirlerinin en az % 50'sinin pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- ▶ Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının % 25'ten az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

CFC rejimi altında yabancı bir şirket tarafından elde edilen gelir, Polonya'da, hisse oranı ölçüsünde vergiye tabi olacak. Yabancı kuruluşlar tarafından alınan temettüer ise söz konusu matrahtan mahsup edilecek.

Avrupa Komisyonu

Avrupa Komisyonu liderleri bilgi ağının genişletilmesini destekliyor

Yaklaşan Ekonomik ve Mali İşler Konseyi ve Avrupa Konseyi toplantılarından önce, Avrupa Komisyonu liderleri, Avrupa Birliği dahilinde ve Birlik dışında olmak üzere otomatik bilgi değişimi genişletmek amacı ile teşvikler sunuyor.

Avrupa Komisyonu Başkanı Jose Manuel Barroso, 22 Mayıs'ta Avrupa Konseyi'nde bir araya gelecek olan devlet ve hükümet başkanlarına bildirimde bulundu. Söz konusu bildirimde AB üyesi devletler arasında otomatik bilgi ağının genişletilmesi önerisini getirdi.

Barroso ayrıca, Avrupa Birliğinde ortak bilgi ağının oluşturulmasının son derece önem arz ettiğini ve söz konusu ağın birlik içerisinde yer alan tüm üyeleri kapsamaması gerektiğini vurguladı.

Mali işlem vergisi

Avrupa Komisyonu'nun vergiden sorumlu üyesi Algirdas Semeta, AB üyesi 11 ülkenin uygulamaya koyacağı finansal işlem vergisi ile ilgili vergi muhalifleri tarafından oluşturulan güçlü lobiye karşı uyarıda bulundu. Semeta ayrıca, bu temel ve adil vergi için 11 grup üyesinin

uzlaşma yolunda teşvik edilmelerini, gelecekte oluşabilecek spekülasyonları önlemek istediklerini ifade etti.

Söz konusu uygulama ile hisse ve tahvil alım satımlarında % 0,1 olarak uygulanacak finansal işlem vergisinin, türev araçlarında % 0,01 olarak uygulanması öngörülmekte.

Hong Kong

Bağımsız vergi bilgi değişimi anlaşması

Hong Kong mevcut çifte vergilendirme anlaşmaları çerçevesinde bilgi değişimi kapsamını genişletmek için girişimde bulundu.

Kamu gelirleri kararnamesinin yürürlükteki hükümleri uyarınca, Hong Kong ile çifte vergilendirme anlaşması bulunan ülkeler ile bilgi değişimi gerçekleştirmek mümkündür. Öte yandan uluslararası mali şeffaflık ilkesi uyarınca karşılıklı olarak "bilgi değişimi anlaşması imzalanması" gerekiyor.

Önerilen değişiklik tasarısı kapsamında uygulamaya koyulacak düzenlemelerin çifte vergilendirme anlaşmasına tabi ülkelere yardım sağlamanın yanı sıra, vergiye ilişkin konularda her türlü bilgi değişimi olanak sağlayacağı belirtildi.

Önerilen söz konusu değişiklik, Kamu Gelirleri Departmanının mükelleflere bilgi akışını vergi bildirim sözleşmesi altında sağlamasına yardımcı olacak.

Söz konusu tasarı ile Kamu Gelirleri Departmanına mükelleflerin kontrolünde bulunan bilgilere erişim imkanı sağlanmakla birlikte, tasarıda mükellefin kontrolü altında olacak bilgilerin tanımına yer verilmiyor.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
98	24.06.2013	EPDK'dan alınması gereken Uygunluk Yazısı için başvuru tarihi ertelendi.
97	21.06.2013	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılacak oran % 11 olarak belirlendi.
96	19.06.2013	Finansal kiralama kapsamında yapılacak satın geri kiralama işlemlerinde katma değer vergisi ve kurumlar vergisi istisnası.
95	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile getirilen damga vergisi istisnası.
94	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile "Devlet Hissesi" hesaplanmasında esas alınan fiyat değiştirildi.
93	17.06.2013	426 sıra numaralı VUK Tebliği ile "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz"ların kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
92	13.06.2013	"Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı" TBMM Başkanlığına sunuldu.
91	12.06.2013	Varlık kiralama işlemine konu taşınmazların satışında vergilendirme.
90	11.06.2013	Bankalar yeni şube açılışlarında, açılış tarihinden itibaren kalan aylar için finansal faaliyet harcı ödeyecek.
89	11.06.2013	"Varlık Barışı" düzenlemesine ilişkin usul ve esasların belirlendiği Tebliğ Resmi Gazete'de yayımlandı.
88	06.06.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Singapur ÇVÖ Anlaşmasını değiştiren Protokolün onaylanmasını kararlaştırdı.
87	05.06.2013	Sermaye şirketlerinin açacakları internet sitelerine dair yönetmelik yayımlandı.
86	31.05.2013	E-defter - e-fatura uygulaması kapsamında, madeni yağ lisansına sahip firmalara ait liste güncellendi.
85	31.05.2013	2013/4763 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik uygulamasında değişiklikler yapıldı.
84	29.05.2013	"Varlık Barışı" yürürlüğe girdi.
83	29.05.2013	Vergi Kanunlarında değişiklikler içeren 6487 Sayılı Kanun TBMM Genel Kurulunda kabul edildi.
82	24.05.2013	"Varlık Barışı"na ilişkin düzenlemeleri de içeren 6486 Sayılı Kanun TBMM Genel Kurulunda kabul edildi.
81	24.05.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Avustralya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve eki Protokolün onaylanmasını kararlaştırdı.
80	22.05.2013	Türkiye Malezya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını değiştiren Protokolün onaylanması uygun bulundu.
79	15.05.2013	"Varlık Barışı"na ilişkin düzenlemeyi de içeren Kanun Tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edildi.
78	14.05.2013	Geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 17 Mayıs 2013 Cuma gününe kadar uzatıldı.
77	14.05.2013	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında bulunan şirket, şube ve irtibat bürolarının bildirim yükümlülüğü.
76	14.05.2013	2013 yılına ilişkin emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ile çevre temizlik vergisinin ilk taksit ödeme süreleri.
75	06.05.2013	Meslek mensuplarının beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerin listesini verme zorunluluğu kaldırıldı.
74	01.05.2013	İleri düzenleme tarihli çekler de reeskonta tabi tutulabilir.
73	01.05.2013	Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2012 yılına ilişkin kesin mizan bildirimlerinin verilme süresi 10 Mayıs'a uzatıldı.
72	29.04.2013	Hazine Müsteşarlığı varlık kiralama şirketlerince yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerde stopaj oranı % 0 olarak belirlendi.
71	29.04.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Malta Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve eki Protokolün onaylanmasını kararlaştırdı.
70	29.04.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Bermuda "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanmasını kararlaştırdı.
69	26.04.2013	Sahte belge kullandığı yönünde rapor düzenlenen mükellefler de vergisel teşviklerden yararlanamayacaklar.
68	25.04.2013	"Varlık Barışı"na da içeren Kanun Tasarısı TBMM'ye sunuldu.
67	24.04.2013	Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi 29 Nisan'a uzatıldı.
66	19.04.2013	Hidroelektrik kaynaklara dayalı elektrik üretim lisansları için 2014 yılından itibaren yıllık harç ödenecek.
65	19.04.2013	Vakıf ve sandıklarca BES'e aktarılan birikimler 3 yıl içinde sistemden çekilirse % 3,75 oranında vergi kesilecek.
64	19.04.2013	Hazine Müsteşarlığı varlık kiralama şirketi ile ihraç ettiği kira sertifikalarına istisnalar getiren Kanun yürürlüğe girdi.
63	17.04.2013	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonoların 31 Mart 2013 tarihi itibarıyla değerlemesinde esas alınacak borsa rayiçleri.

Vergi Takvimi

2013 Temmuz ayı mali yükümlülükler takvimi

1 Temmuz 2013 Pazartesi	Mayıs 2013 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Mayıs 2013 dönemine ait haberleşme vergilerinin beyanı ve ödenmesi Kayıtlı bulunulan odalara yıllık ve munzam aidatların 1. taksitlerinin ödenmesi Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 2012 yılına ilişkin gelir vergisi 2. taksit ödenmesi Mayıs 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formunun (Form Ba) bildirilmesi Mayıs 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunun (Form Bs) bildirilmesi
15 Temmuz 2013 Pazartesi	Haziran 2013 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
22 Temmuz 2013 Pazartesi	Haziran 2013 dönemine ait ilan ve reklam vergisinin beyanı ve ödenmesi
29 Temmuz 2013 Pazartesi	Haziran 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Haziran 2013 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Haziran 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Haziran 2013 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi Nisan-Mayıs-Haziran 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı GVK geçici 67. madde uyarınca Nisan-Mayıs-Haziran 2013 döneminde yapılan tevkifatın muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Haziran 2013 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi 16-30 Haziran 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Haziran 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Haziran 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Haziran 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Haziran 2013 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Haziran 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Haziran 2013 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi 1-15 Temmuz 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Haziran 2013 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisinin elektronik ortamda beyanı
30 Temmuz 2013 Salı	Haziran 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi 16-30 Haziran 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait özel iletişim vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait şans oyunları vergisinin ödenmesi 1-15 Temmuz 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Nisan-Mayıs-Haziran 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi GVK geçici 67. madde uyarınca Nisan-Mayıs-Haziran 2013 döneminde yapılan tevkifatın ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisinin ödemesi
31 Temmuz 2013 Çarşamba	Haziran 2013 dönemine ait haberleşme vergilerinin beyanı ve ödenmesi 2012 yılına ilişkin yıllık gelir vergisinin 2. taksit ödemesi 2013 yılı motorlu taşıtlar vergisi 2. taksit ödemesi Haziran 2013 ayına ilişkin sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Haziran 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formunun (Form Ba) bildirilmesi Haziran 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunun (Form Bs) bildirilmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Engellilik indirimi (2013)					
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece engelliler için	800				
İkinci derece engelliler için	400				
Üçüncü derece engelliler için	190				
Asgari geçim indirimi (2013)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	73,40 TL	84,40 TL	95,41 TL	102,75 TL	110,09 TL
Çalışmıyor	88,07 TL	99,08 TL	110,09 TL	117,43 TL	124,77 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Arıza kazançlarına ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,50
Avans işlemlerinde	% 11,00
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 11,00
Not: Bu oranlar 21.06.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Damga vergisi oran ve tutarları (2013)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	30,60 TL
Gelir tablosu	14,85 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	39,65 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	53,00 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	26,25 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	19,55 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2013 yılı)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	140.774 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	281.720 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.244 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.244 TL	
Vergi tarifesi (2013 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 190.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 430.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 940.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2013-30.06.2013 (TL)	01.07.2013-31.12.2013 (TL)
Brüt asgari ücret	978,60	1.021,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	137,00	143,01
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	9,79	10,22
Gelir vergisi matrahı	831,81	868,27
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	124,77	130,24
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	73,40	73,40
Kesilecek gelir vergisi	51,37	56,84
Damga vergisi (binde 7,59)	7,43	7,75
Kesintiler toplamı	205,59	217,82
Net asgari ücret	773,01	803,68
Yıllık brüt asgari ücret (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Income Tax

Income tax tariffs- 2013 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 94.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 94.000, for TRL 94.000, TRL 23.025, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2013 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 60.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.845, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Disability allowance (2013)					
Degree of disablement	Amount (TRL)				
For 1 st degree disabled	800				
For 2 nd degree disabled	400				
For 3 rd degree disabled	190				
Minimum living allowance (2013)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 73,40	TRL 84,40	TRL 95,41	TRL 102,75	TRL 110,09
Unemployed	TRL 88,07	TRL 99,08	TRL 110,09	TRL 117,43	TRL 124,77
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,50 %
In advance transactions	11,00 %
In rediscount transactions under TPL	11,00 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as from 21.06.2013.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Stamp duty rates and amounts (2013)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 30,60
Income statement	TRL 14,85
Annual income tax return	TRL 39,65
Corporate tax return	TRL 53,00
Value added tax and withholding tax returns	TRL 26,25
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 19,55

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2013)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 140.774	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 281.720	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.244	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.244	
Tax tariff (2013)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 190.000	1 %	10 %
For the next TRL 430.000	3 %	15 %
For the next TRL 940.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.800.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.360.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (Employees over the age of 16)		
Payments / withholdings	01.01.2013-30.06.2013 (TRL)	01.07.2013-31.12.2013 (TRL)
Gross minimum wage	978,60	1.021,50
Social security premium employee's contribution (14 %)	137,00	143,01
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	9,79	10,22
Income tax base	831,81	868,27
Income tax calculated (15 %)	124,77	130,24
Minimum living allowance (Single) (-)	73,40	73,40
Income tax to be withheld	51,37	56,84
Stamp duty (7,59 per thousand)	7,43	7,75
Total withholdings	205,59	217,82
Net minimum wage	773,01	803,68
Annual gross minimum wage (Employees over the age of 16)		
Year	Amount (TRL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Ernst & Young Hakkında

Ernst & Young, denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Dünya genelinde toplam 167.000 çalışmamız, ortak değerlerimizi ve kaliteyi ön planda tutan kararlı tutumumuzu hep birlikte paylaşmaktadır.

Ernst & Young, her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip Ernst & Young Global Limited'e üye firmalardan oluşan global bir organizasyon olup tüm hizmetlerini bu üye firmalar tarafından sunmaktadır.

Ernst & Young'ın sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. Ernst & Young olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 135'ten fazla ülkedeki 25,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

Ernst & Young'ın farkı buradadır.

© Ernst & Young 2013

Tüm Hakları Saklıdır.

www.ey.com/tr

www.vergidegundem.com

facebook.com/EYTurkiyeKariyer

twitter: @vergidegundem

"Vergide Gündem" dergisi okuyuculara genel bilgi vermek amacıyla, yayına hazırlandığı tarih itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Dergide yer alan makaleler yazarlarının konu hakkındaki kişisel görüşlerini yansıtmaktadır. Makaleler ile dergide yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik 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.