

Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument) – Güncel durum

Ezgi Boz
Berk Taşkın

I. Giriş

Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting, “BEPS”); elde edilen kazancın, vergi kurallarındaki boşlukların veya uyumsuzlukların kullanılması vasıtasıyla yapay olarak düşük vergi oranı uygulayan veya vergi uygulaması bulunmayan ülkelere kaydırılmasını hedefleyen vergi planlama stratejilerini ifade etmektedir.

OECD’ye göre söz konusu vergi stratejileri neticesinde, dünya çapında yıllık toplam kurumlar vergisi gelirlerinde 100 ila 240 Milyar Dolar arasında kayıp meydana gelmektedir. Bu sayı toplam kurumlar vergisi kaybının %4’ü ile %10’u arasına tekabül etmektedir.

OECD/G20 BEPS Projesi kapsamında 60’tan fazla ülke, uluslararası vergi kurallarının uyumluluğunu artırmak, vergiden kaçınmaya engel olmak ve daha şeffaf bir vergi ortamı sağlanması adına 15 adet Aksiyon Planı (BEPS Aksiyon Planı) ortaya koymuştur. “Çok Taraflı Anlaşma” (Multilateral Instrument, “MLI”), OECD ve G20 ülkeleri dahil gelişmiş ve gelişmekte olan 100’den fazla ülkenin müzakerelere katılımıyla ortaya konulan ve BEPS’e karşı mücadeleyi hedefleyen BEPS Aksiyon Planı’nın 15 Numaralı Aksiyonunun uygulamasıdır.

II. MLI’nın amacı ve kapsamı

Matrah aşındırılmasının ve kar aktarımının önemli bir kısmı ülkeler arası vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması vasıtasıyla gerçekleşmektedir. MLI, matrah aşındırması ve kar aktarımına engel olmak amacıyla geliştirilen tedbirlerin, halihazırda yürürlükte bulunan vergi anlaşmalarını tadil ederek uygulanmasına yönelik bir araçtır. Söz konusu tedbirler; hibrit araçların etkilerinin ortadan kaldırılmasının, vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasının, işyeri teşkili yaratan durumlardan kaçınılmasının önüne geçilmesini ve taraf ülkeler arası uyumsuzluk çözümlerinin geliştirilmesini hedeflemektedir.

MLI, hâlihazırdaki vergi anlaşmalarının metnini doğrudan değiştiren bir protokol olmaktan ziyade, “Kapsanan Vergi Anlaşması” olarak belirlenen vergi anlaşmalarını tadil eden bir yapıdadır. Kapsanan Vergi Anlaşması, MLI’ya taraf olan iki ülke arasında yürürlükte olan ve iki ülkenin de MLI’yı kullanarak değiştirmek istediklerini OECD’ye bildirdiği vergi anlaşmasını ifade etmektedir. Taraf olan her ülkenin tadil etmek üzere bildirimde bulunduğu vergi anlaşmaları OECD tarafından yayımlanmaktadır.

MLI hükümlerinin Kapsanan Vergi Anlaşmalarında uygulanmasında; anlaşmaya taraf olan iki devletten birinin ilgili MLI hükmüne bir çekince koyması ve dolayısıyla o maddenin uygulanması konusunda ilgili taraf iradelerinin örtüşmemesi durumunda ilgili hüküm uygulanmayacaktır. Söz konusu çekinceler, ilgili tarafın tüm kapsanan vergi anlaşmalarından ziyade, sadece belirli bir vergi anlaşması için de konulabilecektir.

MLI, Kapsanan Vergi Anlaşmalarına taraf olan ülkelerin MLI ile ilgili iç onay süreçlerini tamamlamasına bağlı olarak yürürlüğe girecektir. Taraf ülkeler, iç onay süreçlerinin

tamamlanmasını takiben OECD'ye bildirimde bulunacak ve OECD bu onay süreçlerini takip ederek MLI hükümlerinin etkilerine ilişkin bilgilendirmeleri kamuya arz edecektir.

Metni 13 Kasım 2016'da yayımlanan MLI, Anlaşma'nın 27. maddesi uyarınca 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla imzaya açılmış ve imza töreni 7 Haziran 2017'de Paris'te düzenlenmiştir. MLI, Paris'te gerçekleştirilen imza töreni ve sonrasında, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 94 ülke tarafından imzalanmıştır.

Türkiye, taraf olduğu tüm vergi anlaşmalarını Kapsanan Vergi Anlaşması olarak bildirmiştir. MLI, Türkiye tarafından imzalanmış olmakla birlikte, MLI'nın iç hukuktaki onay süreci henüz tamamlanmamıştır. Dolayısıyla henüz MLI'nın, Türkiye'nin Kapsanan Vergi Anlaşmaları üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır.

MLI'nın 7 Haziran 2017'de imzalanmasını takiben hükümetin yayımlamış olduğu bilgilendirme amaçlı çekince ve bildirimler listesine göre, Türkiye'nin çekince koyduğu MLI hükümleri aşağıda yer almaktadır.

- **Madde 4 – Çifte mukimlik:** Türkiye, tüzel kişilerin çifte mukimlik problemini ele alan Madde 4'ü, Kapsanan Vergi Anlaşmalarına uygulamama yönünde çekince koymuştur. Söz konusu hüküm uyarınca, bir tüzel kişi birden fazla devletin mukimi kabul ediliyorsa bu sorun taraf devletlerin yetkili idareleri tarafından Karşılıklı Anlaşma Usulü yöntemiyle çözülecektir.
- **Madde 5 – Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yöntemler:** Türkiye, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin yöntemlerin düzenlendiği Madde 5'e çekince koymuştur. Dolayısıyla yürürlükte bulunan mevcut vergi anlaşmalarında yer alan çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin hükümler geçerliliğini koruyacaktır.
- **Madde 8 – Temettü dağıtımına ilişkin işlemler:** Bu hüküm, temettüyü dağıtan şirketin mukim olduğu ülkede uygulanacak olan indirimli vergi oranına ilişkin, iştirak edilen şirketteki hakların elde tutulma süresi ve oranı gibi isteğe bağlı sınırlamalar getirmektedir. Türkiye bu hükmün uygulanmasına yönelik de çekince koymuştur.
- **Madde 9 – Değerini esas olarak şirket aktifindeki taşınmazlardan alan kurum hisselerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen değer artış kazançları:** Türkiye, Madde 9(1)'in Kapsanan Vergi Anlaşmalarına uygulanmaması yönünde çekince koymuştur. Madde 9(1), şirket aktiflerinin önemli bir kısmı gayrimenkulden oluşan kurumların hisselerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin bazı kurallar içermektedir.
- **Madde 10 – Üçüncü bir ülkede yer alan daimi işyerleri yoluyla oluşan matrah aşındırılmasının önlenmesi:** Türkiye, taraf ülkeler dışında bir ülkedeki daimi işyerleri vasıtasıyla matrah aşındırılmasının önlenmesini ele alan Madde 10'un tamamının Kapsanan Vergi Anlaşmalarında uygulanmaması yönünde çekince koymuştur.
- **Madde 11 – Vergi anlaşmaları uygulamalarının, tarafların kendi mukimini vergilendirme hakkını sınırlandırması:** Türkiye, söz konusu maddenin tamamının Kapsanan Vergi Anlaşmalarında uygulanmaması yönünde çekince koymuştur.
- **Madde 14 – Sözleşmelerin ayrıştırılması:** Türkiye, Madde 14'ün tamamının uygulanması konusunda çekince koymuştur. Söz konusu madde, sözleşmelerin ayrıştırılması vasıtasıyla daimi işyeri oluşturmaktan kaçınılan durumlar için getirilen hükümleri düzenlemektedir.
- **Madde 17 – Karşılıklı düzeltmeler:** Taraf ülkelerin yapmış olduğu vergisel düzeltmelere karşı önlemler alınmasını içeren söz konusu maddeye, ilgili düzenleme

kapsamındaki hükümlerin halihazırda Kapsanan Vergi Anlaşmalarında bulunması sebebiyle Türkiye tarafından çekince konulmuştur.

Türkiye, aşağıda yer alan maddelerin Kapsama Alınan Vergi Anlaşmalarında uygulanmasına ilişkin bildirimde bulunacaktır:

- **Madde 6 – Kapsanan vergi anlaşmalarının amacı:** Türkiye, Kapsanan Vergi Anlaşmalarının önsözüne, tarafların karşılıklı ekonomik ilişkilerini geliştirme ve vergi hususlarında işbirliğini güçlendirme niyetlerini içeren bir ibare eklenmesi konusunda niyetini bildirmiştir.
Ayrıca Türkiye, kapsanan tüm vergi anlaşmalarının önsözü yerine “vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yoluyla hiç vergilendirmeme ya da indirimli vergilendirmeye sebep olmaksızın çifte vergilendirmenin önlenmesi niyetiyle” ibaresinin geçmesine ilişkin hükmün uygulanması için bildirimde bulunmuştur.
- **Madde 7 – Anlaşmanın kötüye kullanılmasının önlenmesi:** Madde 7 kapsamında anlaşmanın kötüye kullanılmasının önlenmesine ilişkin kurallar getirilmiştir. Ana Amaç Testi (Principle Purpose Test, “PPT”) ve Menfaatlerin Sınırlandırılması (Limitation on Benefits, “LoB”) testlerinin uygulanmasını içeren söz konusu maddeye Türkiye çekince koymamıştır. Söz konusu testler, Madde 7’ye ilişkin Kapsanan Vergi Anlaşmalarına taraf olan ülkelerin iradeleriyle örtüşmesi durumunda, ilgili vergi anlaşmaları kapsamında uygulanabilir olacaktır.
- **Madde 9 - Değerini esas olarak şirket aktifindeki taşınmazlardan alan kurum hisselerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen değer artış kazançları:** Türkiye Madde 9(4)’ü uygulamayı seçtiğini belirtmiş, maddenin 5. fıkrası uyarınca “değerinin yüzde ellisinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkulü temsil eden hisse senetleri veya benzeri menfaatlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelir, kâr veya kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir” ibaresine benzer bir hükmü içeren aralarında Avustralya, Kanada, İrlanda, Fransa, Almanya ve benzeri ülkelerin olduğu vergi anlaşmalarını da bildirerek 4. fıkranın bu anlaşmalara uygulanmaması yönünde çekincesini belirtmiştir.
- **Madde 12 - İşyeri statüsünün temsilci yapıları aracılığıyla yapay olarak engellenmesi:** Bağımsız acente ve bağımsız acente olmayan yapıların hangi durumlarda daimi işyeri olarak sayılacağı ve sayılmayacağına ilişkin kuralları içeren Madde 12’ye Türkiye çekince koymamıştır. Türkiye’nin kapsama aldığı bildirdiği tüm anlaşmalarda maddenin ilgili fıkralarında benzer hükümler yer aldığı bildirilmiştir. Kapsanan Vergi Anlaşmalarına taraf ülkelerin aynı şekilde bildirimde bulunması durumunda MLI hükümleri eski maddenin uygulanışını değiştirecektir.
- **Madde 13 - İşyeri statüsünün istisna faaliyetler aracılığıyla yapay olarak engellenmesi:** Madde 13 uyarınca belirli faaliyet istisnaları yoluyla işyeri statüsünden kaçınmaya ilişkin kurallar belirtilmiştir. Türkiye, Kapsanan Vergi Anlaşmalarında yer alan Madde 13 (A) opsiyonunu uygulayacaktır. Bu madde uyarınca, ancak ve ancak şu aktiviteler sadece yardımcı ve hazırlayıcı karakterde olmak kaydıyla daimi işyeri sayılabilecektir;

- i) MLI ile değiştirilmeden önce Kapsanan Vergi Anlaşmasında yer alan ve yardımcı ve hazırlayıcı karakterde olma şartına bağlı olmaksızın daimi işyeri teşkil etmeyen faaliyetler adı altında özel olarak listelenen faaliyetler gerçekleştirilmesi,
- ii) sadece işin sürdürülebilmesi için bir önceki şartta belirtilmeyen herhangi bir faaliyetin yürütülmesinin sabit bir işyeri aracılığıyla yapılması, ve

iii) sadece bu iki şartta belirlenen aktivitelerin bir bütününün devam ettirilmesi amacıyla sabit bir işyeri bulundurulması.

- **Madde 16 – Karşılıklı anlaşma usulü:** Kapsanan Vergi Anlaşmalarına taraf olan ülkenin diğer ülke mukimine vergi anlaşmasına uygun olmayan bir vergilendirme işlemi yapması durumunda iki ülkenin de yetkili makamlarına başvuru imkânı sağlayan Madde 16'ya, Türkiye tarafından bir çekince konulmamıştır.

III. Sonuç

MLI'ya imza atan ülke sayısı giderek artmaktadır. İmzacı ülkeler MLI maddelerine ilişkin çekince ve bildirimlerini OECD'ye bildirmektedirler. Yukarıda bahsedildiği üzere Türkiye, MLI'nın 9 maddesine çekince koymuş ve 6 maddesi ile ilgili bildirimlerini OECD'ye iletmiştir.

MLI her ne kadar iç hukuk süreci henüz tamamlanmadığından ötürü Türkiye açısından yürürlükte olmasa da Kapsama Alınan Anlaşmalara ilişkin dikkate değer değişiklikler öngörmektedir.

15 Numaralı BEPS Aksiyonun doğrudan yansıması olan MLI, aynı zamanda OECD tarafından BEPS Projesi kapsamında alınan kararların ve belirlenen standartların Türkiye tarafından ne ölçüde uygulanacağı konusunda bir gösterge niteliğindedir.

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