

OECD'nin Yeni Projesi: Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Şirketler için Neler Getiriyor?

Vergi Bülteni

Tarih : 31.10.2013
Sayı : 2013/87
İçerik : Transfer Fiyatlandırması

OECD'nin Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Yeni Projesi Şirketler için Neler Getiriyor?

1. OECD'nin Yeni Projesi: Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması

Son yıllarda yaşanan ekonomik krizler bir çok ülkeyi ve bu ülkelerin vergi otoritelerini yeni gelir kaynakları aramaya sevk etmiştir. Aynı şekilde, çok uluslu şirketler de yerel mevzuatlar ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki (ÇVÖA) farklılıklardan faydalanarak dünya çapında oluşturdukları şirket yapıları ve vergisel uygulamalar ile karlarını düşük vergilendirmeye sahip ya da hiç vergilendirmenin olmadığı ülke ya da bölgelere aktarmaya çalışmakta, bu da çoğu ülke için vergi matrahında daralmalara neden olmaktadır.

Çok uluslu şirketlerin efektif vergi oranlarının düşüklüğü, özellikle bazı tanınmış şirketlerin vergi uygulamaları açısından son yıllarda gündeme gelmeleri ile kamuoyunda ciddi olarak tartışmalara ve tepkilere yol açmıştır. Bu sebepten, G-20 ve Avrupa Birliği Komisyonunun öncülüğünde karın diğer ülkelere aktarılması sonucu çok uluslu şirketlerin daha az vergi ödemelerini engellemek ve bu şirketlerin hisselerine düşen vergileri adil olarak ödemelerini sağlamak amacıyla bir takım çalışmalar başlatılmıştır.

Söz konusu çalışmalardan en bilineni G-20 ülkeleri liderleri tarafından görevlendirilen OECD'nin Şubat 2013'de duyurduğu "Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)" ilişkin yeni projesidir. Proje ile G-20 ve OECD ülkeleri; (i) vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirmeme (double non-taxation) durumunu ortadan kaldırmak, (ii) işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek ve (iii) vergilendirmede şeffaflığı artırmayı amaçlamaktadırlar. Proje kapsamında yine Şubat 2013'de yayınlanan Rapor (Addressing Base Erosion and Profit Shifting) ise, uluslar arası vergilendirmeye ilişkin en sorunlu alanlar olarak,

- Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine oluşturulan hibrid düzenlemeler ve vergi arbitrajı dahil tüzel kişilik ve işlemlerin karakterlerinden kaynaklanan uluslararası vergilendirmedeki uyumsuzluklar;
- ÇVÖA'larının dijital ürün ve hizmetlerin tedarik edilmesi sonucu elde edilen kazançlara uygulama şekli;
- İlişkili kişilerin borçlanma yoluyla finansmanı, grup şirketince yapılan sigorta işlemleri (captive insurance) ve diğer grup içi finansal işlemlere yönelik vergi uygulamaları;
- Özellikle risk ve gayri maddi varlıkların yer değiştirmesi, grup içindeki tüzel kişilikler arasında varlıkların mülkiyetinin el değiştirmesi ve ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ancak ilişkisiz kişiler arasında nadiren gerçekleştirilebilecek işlemlerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması;
- Özellikle genel kabul görmüş muhasebe kuralları, kontrol edilen kurum kazancı rejimleri, örtülü sermaye kuralları ve ÇVÖA'ların kötüye kullanımını engellemeyi amaçlayan diğer kurallar açısından da kanunların kötüye kullanımını engelleyen düzenlemelerin etkinliği ve
- Zararlı rekabete yol açan tercihli vergi rejimlerinin varlığını saymıştır.

Raporda yine bu kapsamda 6 aylık bir süre içinde kapsamlı bir "Eylem Planı"nın hazırlanarak ilan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2. OECD'nin Eylem Planı

OECD Maliye Bakanlarının çağrısı üzerine, OECD Mali İşler Komitesi Temmuz 2013'de Matrahın Aşındırılması ve karın aktarılmasına ilişkin Eylem Planını (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) Temmuz 2013'te ilan etmiş ve 5-6 Eylül tarihlerinde Rusya'nın Saint Petersburg şehrinde G-20 liderlerinin katıldığı zirvede anılan Planı genel rapor kapsamında katılımcı ülkelerin dikkatine sunmuştur. Vergilendime hakkının gerçek ekonomik faaliyetler ile uyumunu amaçlayan Eylem Planı, ilgili ülkelere yerel ve uluslar arası düzeyde çeşitli enstrümanlara sahip olma imkanı sağlayacaktır.

Söz konusu Eylem Planı, matrahın aşındırılması ve karın aktarılması konusunda atılması gereken adımları belirlemede, bu adımların uygulanması için belirli tarihler ortaya koymakta ve bahsi geçen adımların uygulamasında gerekli olan kaynakları ve yöntemleri sıralamaktadır. Eylem Planı kapsamında atılması gereken adımlar, öngörülen çalışma ve belirlenen tarihler ise özetle aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Eylem	Öngörülen Çalışma	Nihai Tarih
1. Eylem: Dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunları tespit etme	Dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunları doğrudan ve dolaylı vergileme açısından bütünsel bir yaklaşım ile çözümlenmek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamak	Eylül 2014
2. Eylem: Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2014

kurulu hibrid düzenlemelerin etkilerinin ortadan kaldırma	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
3. Eylem: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
4. Eylem: Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak	Aralık 2015
5. Eylem: Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özün önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme	OECD üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını artıran stratejiler geliştirmek (2. Aşama)	Eylül 2015
	Mevcut kriterleri gözden geçirmek (3. Aşama)	Aralık 2015
6. Eylem: ÇVÖA'larının kötüye kullanımını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2014
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
7. Eylem: Daimi işyeri (permanent establishment) statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
8. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, gayrimaddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak (2. Aşama)	Eylül 2015
9. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında	Eylül 2015

sonuçlar vermesini sağlama	değişiklikler yapmak	
10. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve olasılıkla OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
11. Eylem: Matrahın aşındırılması ve karın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme	Toplanacak veriler ve bu verileri analiz etmek için kullanılacak yöntemler açısından ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
12. Eylem: Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
13. Eylem: Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak ve yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
14. Eylem: Vergisel uyumsuzlukların çözümünde kullanılan mekanizmaları (Karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma) daha etkin hale getirme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
15. Eylem: Çok taraflı bir enstrüman geliştirme	İlgili uluslar arası kamu hukuku ve vergisel konuları tespit eden bir rapor hazırlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	Çok taraflı bir enstrüman geliştirmek (2. Aşama)	Aralık 2015

3. Kimler Etkileniyor?

OECD'nin Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına ilişkin projesinden uluslar arası düzeyde OECD Model Vergi Anlaşması ve yorumları ile OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi başta olmak üzere ÇVÖA'larının etkilenmesi beklenmektedir. Yerel düzeyde ise OECD tarafından yapılacak değişiklikler ve tavsiyeler sonucunda Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarını çeşitli değişikliklere tabi olabilecektir. Sektörel düzeyde ise başta dijital ekonomi olmak üzere uluslar arası ticaretin yoğun olarak hakim olduğu ilaç, otomotiv, finans ve enerji endüstrisi dahil bir çok sektör yeni vergi uygulamalarıyla karşı karşıya kalacaktır. İşletmeler düzeyinde ise çok uluslu şirketler ve bunların vergi planlamasını da içeren uluslar arası vergi uygulamaları söz konusu projeden ciddi olarak etkileyecektir.

Türkiye açısından konu değerlendirildiğinde ise, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'ları, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi müesseseleri kapsayan Kurumlar Vergisi Kanunu ve aynı paralelde hükümlere yer veren Gelir Vergisi Kanununda bazı yeni düzenlemelerin yapılması beklenmektedir. Bunun yanında, diğer kanunlarda da bir takım değişikliklere gidilmesi olasıdır. Ayrıca, Türk Vergi İdaresinin vergi incelemesindeki önceliklerinin OECD tarafından işaret edilen sektör (dijital ekonomi v.b.), işletme yapıları (örneğin Türkiye'de mukim olmayan bir şirketin Türkiye'deki daimi işyeri) ve işlemlere (grup içi finansman işlemleri gibi) kayması ihtimal dahilindedir.

4. Yeni Dönemde Şirketleri Neler Bekliyor?

OECD tarafından ilan edilen Eylem Planı dikkate alındığında, şirketlerin önümüzdeki 2 yıllık süreçte ve takip eden dönemde önemli vergisel değişikliklerle karşı karşıya kalmaları beklenmektedir. Şirketleri bekleyen vergisel değişikliklerin ise konular itibariyle şu şekilde gerçekleşmesi öngörülmektedir:

- **Dijital Ekonomi:** Vergi mükellefiyetine sahip olmayan ancak diğer bir ülkede dijital varlığa sahip olan şirketler bu ülkelerdeki tüketicilere sağladıkları dijital ürün ve hizmetlerden doğan kazançları nedeniyle vergiye tabi olabilirler ve KDV gibi dolaylı vergiler nedeniyle mükellefiyet kayıtlarının yaptırılması gerekebilir. OECD bu konu için önceden ayrı bir çalışma grubu kurmuş olmakla birlikte, ABD ve Fransa "OECD Dijital Ekonomi Çalışma Grubu"na öncülük etmektedir. Uluslararası işlemlerden sorumlu ABD Hazinesi Başkan Yardımcısı Dijital Ekonomi Çalışma Grubuna ABD delegesi olarak katılmaktadır. Bu, çalışma grubunun ortaya koyacağı sonuçların dijital ekonomi ile ilgili en güçlü ve en farklı görüşlere sahip iki ülke tarafından yönlendirileceği anlamına gelmektedir.
- **Transfer Fiyatlandırması:** Transfer fiyatlandırması kurallarında yapılacak değişiklikler sonrasında gayrimaddi varlıkların grup üyeleri arasında el değiştirmesi (maliyet paylaşım anlaşmaları dahil), riskin transferi ve sermayenin grup üyeleri arasındaki dağılımı ve diğer riskli işlemlerde (özellikle "Kar Bölüşüm Yöntemi" dikkate alınarak) transfer fiyatlandırmasının değer yaratılması/karın oluşumu ile uygun olması beklenmektedir. Ayrıca, transfer fiyatlandırması belgelendirmesinde işletmelerin yükümlülüklerinde artış görülebilecektir.
- **Vergi Mevzuatlarındaki Farklılıklara Dayalı Hibrid Tüzel Kişi ve İşlemler:** OECD Model Vergi Anlaşması ve yerel vergi mevzuatında beklenen değişiklikler sonucunda hibrid tüzel kişi ve işlemlerden kaynaklanan çifte vergilendirmeme, aynı giderin iki farklı ülkede iki kez indirimi (double-dip), uzun dönemli vergi erteleme gibi bir takım vergi avantajları artık söz konusu olamayabilir. Bu hususlar, ya ÇVÖA'larına ya da yerel vergi mevzuatına dayandırılarak gerçekleştirilecektir ve işletmelerin hibrid tüzel kişi ve işlemlerden kaynaklanan bazı avantajları ortadan kalkabilecektir. OECD ülkeleri arasında bu konularda bir konsensus bulunmakta olup, OECD'nin hibrid düzenlemeler ile ilgili hazırlamış olduğu çalışma hazır hale getirilmiştir ve yakında yayınlanması beklenmektedir. OECD'nin çalışmasında hibrid düzenlemelere ilişkin ödemeler ancak faiz kazancı elde eden tarafın gelirin dahil edilmesi durumunda indirim tabi tutulabilecektir. Dolayısıyla, bu konuda OECD düzeyinde çok fazla anlaşmazlık yaşanmayacağını öngörülmektedir.
- **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı:** Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerinde değişiklikler beklenmektedir. Bu sebeple işletmelerin yeni dönemde

kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin yapılarında değişiklik yapmaları gerekebilecektir.

- **Mali İşlemler:** Faiz giderlerinden ve faiz giderlerine benzer ödemelerden kaynaklanan aşırı indirimleri önlemek amacıyla özellikle ilişkili kişi ya da üçüncü taraflardan yapılan borçlanmalara sınırlama getirebilecek, bu kapsamda finansman ve ödeme garantisi, türev ürünleri ve grup şirketince yapılan sigortalama ve diğer sigorta işlemleri dahil ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen finansal işlemler için yeni transfer fiyatlandırması kuralları getirilebilecektir. Diğer bir husus ise indirilebilir faiz giderlerine nasıl bir üst sınır koyulacağı ile ilgilidir. Örneğin, Almanya gibi giderlerin belirli bir tutarı aşmaması veya indirim tutarına genel bir sınır koymak gibi seçenekler mümkün olabilecektir. Bu kapsamda işlem bazlı bir sınırlama getirme ile ilgili bir yaklaşım bazı ülkelerce tavsiye edilmektedir. Ayrıca, OECD ülkeleri arasında ilişkili kişilerce yapılan faiz ödemeleri konusunda “emsallere uygunluk ilkesinden (the arm’s length principle)” sapılması yönünde bir eğilim bulunmaktadır. Bu sebeple, OECD bir kaç seçeneği ilgili ülkelere önerecektir ve ülkeler de kendilerince uygun gördüğü seçeneği ülke mevzuatlarına adapte edeceklerdir.
- **Daimi İşyerleri:** Daimi işyerinin tanımında yapılacak değişiklikler sonucu komisyoncular ve daimi işyeri dışında tutulan belirli faaliyetler (yapay olarak bu durumdan kurtulmak için düzenlendiler ise) daimi işyeri olarak kabul edilebilecektir.
- **Agresif Vergi Planlaması:** Vergi idareleri riskli gördükleri işlemler hakkında mükelleflerden vergi planlamalarına ilişkin ilave açıklama (özellikle sınır ötesi işlemler hakkında) talep edebileceklerdir. ABD, mükelleflerce yapılacak beyan konusunda diğer ülkelere nazaran daha talepkar davranmaktadır. Bu sebepten, agresif vergi planlamasına ilişkin OECD tarafından belirlenecek kurallar daha çok ABD tarafından şu anda uygulamakta olan kurallara benzeyecektir. Bunun yanında, OECD tarafından geliştirilecek ortak bir form ile şirketlerin faaliyet gösterdikleri diğer ülkelerde ödemiş oldukları vergi oran ve tutarlarını vergi idaresine bildirmeleri istenebilecektir.
- **Zararlı Vergi Uygulamaları ve Tercihli Vergi Rejimleri:** Şeffaflığı artırmak için spontene bilgi değişimi (ÇVÖA’larının 26. Maddesi kapsamında) dahil tercihli vergi rejimleri yeniden değerlendirilecek ve OECD üyesi olmayan ülkelerle işbirliğini artırmak için söz konusu ülkeler teşvik edilecektir. Böylece, tercihli vergi rejimlerinden dolayı matrah kaybına maruz kalan ülkeler zararlı vergi rekabetini engellemek için çabalarını artıracaklardır.
- **Uluslar arası Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Mekanizmaları:** Uluslar arası vergi uyuşmazlıklarının çözümü için ÇVÖA’ları kapsamında yer alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü (Mutual Agreement Procedure) ile bir çok ÇVÖA’da yer almayan “tahkime başvurma (arbitration)” mekanizmaları daha etkin hale getirilecek ve mükelleflerin genel olarak transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan ekonomik çifte vergilendirme ile ilgili sorunlarını daha kolay çözüme kavuşturmaları amacıyla bahsi geçen mekanizmalardan daha etkin olarak yararlanılması teşvik edilecektir. Dolayısıyla, şirketlerin yeni dönemde iç mevzuatta yer alan çözüm yolları (dava açma, uzlaşma v.b.) yanında Karşılıklı Anlaşma Usulünü de dikkate almaları uluslar arası vergi uyuşmazlıklarının çözümü için oldukça yararlı olacaktır.

5. Şirketler Yeni Döneme Nasıl Hazırlanmalı?



Özellikle çok uluslu şirketler ve bunların yerel düzeydeki bağlı şirketlerinin ve daimi işyerlerinin sınır ötesi işlemleri ilgilendiren vergi uygulamalarını gözden geçirmeleri yeni döneme hazırlanmada önem arz etmektedir. Bu kapsamda, grup içi işlemlere ilişkin sözleşmelerin yeniden düzenlenmesi, özellikle grup şirketleri arasında gerçekleştirilen finansman işlemlerinin yeniden yapılandırılması gerekebilecektir.

Şirketlerin diğer ülkelerde sürdürdükleri faaliyetlerin sonuçları (özellikle bu faaliyetlerin daimi işyeri oluşturup oluşturmadığı) ile transfer fiyatlandırması konuları da özel bir öneme sahip olduğundan, şirketlerin bu tür işlem ve yapılarını gözden geçirmeleri zorunluğu doğacaktır. Ayrıca, uluslar arası ticareti ilgilendiren işlemlerin belgelendirilmesine daha fazla kaynak ayrılması şirketlerin lehine olacaktır.

Yukarıda bahsi geçen OECD Rapor ve Eylem Planının tam metnine <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> internet adresinden ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla,

Recep Bıyık
Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı, YMM

Özlem Güç Alioğlu
PwC Türkiye, Ortak