

Vergide Gündem

Tax Agenda

Haziran / June 2022

“Uluslararası Vergilendirmede Gündem” özel sayısı



Building a better
working world

Küresel vergileme kapsamında Pillar I

Tuğcan Özbey - Elif Şen

Asgari küresel vergileme nedir, neleri içermektedir?

Sebahat Baydar - Merve Otar

İkili vergi anlaşmalarında yeni dönem

Elif Akkaranfil - Merve Otar

Avrupa Birliği'nde faaliyet gösteren şirketler için ATAD ve DAC6 kapsamında gelişmeler

Irmak Deniz Sugözü - Yağız Erdem

Yerel ve uluslararası mevzuatta gerçek lehdar ve gerçek faydalanıcı kavramları

Tuğcan Özbey - Aslıcan Süzen

Dünyada ve Türkiye'de kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması

Gözde Atak - İpek Güven

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsubu

Irmak Deniz Sugözü - Halit Karakış

Son zamanlarda uluslararası düzlemde gerçekleşen vergi düzenlemeleri

Gözde Atak - Gülce Çolakoğlu

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler İndeks

Vergi Takvimi

Pratik Bilgiler

Practical Information

“Uluslararası Vergilendirmede Gündem” özel sayısı

Vergide Gündem Haziran ayı sayımızı “Uluslararası Vergilendirmede Gündem” özel sayısı olarak hazırladık.

Uluslararası vergilendirme alanında önemli değişiklikler oluyor. 1996 yılında vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorunu başlığıyla G20’de gündem yaratan süreç, hemen sonrasında 1998 yılında OECD’nin (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) zararlı vergi rekabetinin küresel bir soruna dönüştüğü tespitini yapan raporu ile dünya gündemine girmişti. O günden bugüne gündemden düşmediği gibi ülkelerin ortak bir anlayışta hareket edecekleri vergi düzenlemelerini kabul etmelerine kadar da evrilebildi.

Yıllar içerisinde hazırlanan çözüm planları, özellikle şeffaflık ve bilgi değişimine ilişkin yapılan düzenlemeler vergilemede dönüşüm oluşturdu ve bizler de yeri geldiğinde vergi mimarisinden yeri geldiğinde vergi mühendisliği kavramlarından bahseder olduk.

Ülkelerin bütçelerinde açıkların yönetilebilir olmaktan çıkması kurumlar vergisi oranlarını aşağı çekme yarışının da sonlandırılması gereğini ortaya koydu. Dijitalleşmenin yarattığı yeni ekonomi düzeni ve var olan vergi düzenlemelerinin dijital ekonomi gelirlerini vergilemek konusunda yetersiz kalması yeni düzenlemeleri mecbur kıldı. Tam da bu noktada yeni vergileme prensipleri devreye giriyor. Örneğin fiziki işyerine bağlı vergileme kuralının dijitalleşen ekonomiyi vergileyebilmek için değişmesi, genişlemesi gibi.

2021 yılı Ekim ayında 136 ülke (sonrasında katılım arttı) uzlaşısı ile küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasının kabul görmesi de dünyada yeni bir vergi düzeninin oluşacağını, hem de çok kısa zamanda ve çok geniş kapsamlı bir şekilde oluşacağını hepimize göstermiş oldu.

Ülkeler de kendi vergi mevzuatlarında uyumlaştırıcı ya da değiştirici düzenlemeleri yapmaya başladılar.

Hiç şüphe yok ki tüm bu değişiklikler yatırımcıların ve şirketlerin iş süreçlerine de doğrudan etki eden bir dünya yaratacaktır.

“Uluslararası Vergilendirmede Gündem” sayımızda son dönem gelişmelerine ve son dönemde çok gündeme gelen konulara yer vermek istedik.

“Uluslararası Vergilendirmede Gündem” özel sayısının siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını diliyoruz.

Saygılarımızla,

Erkan Baykuş
Vergi Bölümü Lideri

Ateş Konca
Uluslararası Vergi Danışmanlığı
Hizmetleri Lideri

Küresel vergileme kapsamında Pillar I

Giriş

Çok uluslu şirketler ("Multinational Enterprises", "MNE"), küreselleşme ile ekonominin temel yapı taşlarından biri hâline gelmiştir. Dünya ekonomisinde payları gün geçtikçe artan çok uluslu şirketler, birden çok ülkenin vergi mevzuatına tabi olarak faaliyetlerini sürdürmeye çalışmakta, bu süreçte de ortaya çıkan vergi maliyetlerini yönetebilmek için daha düşük vergi yükü olan ülkelere yatırım yapma alternatiflerini gündeme getirmektedirler. Çok uluslu şirketlerin sebep olduğu uluslararası alanda oluşan vergi rekabeti ve küresel gelirlerin vergilenmesinde payların adaletli bir şekilde dağılımının imkansızlaşması gibi vergi problemleri, OECD ve G20 ülkelerinin bir araya gelerek çözüm önerisi geliştirmelerine yol açmıştır.

OECD ve G20 ülkeleri, şirketlerin elde ettikleri kârlarını düşük vergili veya vergisiz ülkelere yapay olarak kaydardıkları ve vergi matrahlarını aşındırmak için vergi kurallarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlandıkları vergi planlama stratejileri ile mücadele etmek amacıyla 2013 yılında BEPS ("Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı") projesi kapsamında bir Eylem Planı geliştirmiştir. Daha sonra oluşturulan OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve'de ("Inclusive Framework") birlikte çalışan 141 ülke, vergiden kaçınma ile etkin bir şekilde mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını artırmak ve daha şeffaf bir uluslararası vergi ortamı sağlamak için 15 maddeden oluşan Eylem Planı'nı uygulamaya başlamıştır.¹

BEPS projesinin uygulanması her ne kadar uluslararası vergi ortamını olumlu yönde değiştiriyor olsa da ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi sorunları 2021 yılına kadar devam etmiştir. 8 Ekim 2021 tarihinde ise, OECD ve G20 ülkeleri 137 üye ülkenin kabulü ile BEPS Eylem Planı'nda yer alan vergi sorunlarına ek olarak ekonomik bağ ve kâr dağıtım konularını kapsayan BEPS 1 numaralı Eylem Planı - Dijital Ekonominin Vergilendirmesine İlişkin İki Ayaktan Oluşan Çözüm Önerisini içeren bildiri yayımlamıştır.

BEPS 2.0 olarak da bilinen bu çözüm önerisinin doğuşu, ticari hayatın dijitalleşmesi ile elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili zorlukların o dönemde yeterince ele alınmamasına dayanmaktadır. İki ayaktan oluşan çözüm önerisinin ilki olan Pillar I, dijitalleşen dünyada ülkelerin yeterli olmayan tek taraflı çabalarını (dijital hizmet vergisi vb.) çifte vergilendirmenin önlenmesine yardımcı olmak için bir fikir birliği altında birleştirmeyi amaçlamıştır. Pillar II ise, ülkelerin vergilendirme haklarını korumak için kullanabilecekleri küresel bir asgari kurumlar vergisi oranı getirerek çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği tüm pazar ülkelerde adil bir vergilendirmeye tabi olmalarını hedeflemektedir. Özetlemek gerekirse, Pillar I, diğer ülkelerle oluşturulan bağ ("nexus") ile elde edilen kârın bir kısmının kaynak (gelir elde edilen) ülkelere atfedilerek bu ülkelerde vergilendirilmesini, Pillar II ise global anlamda asgari küresel vergi oranının (%15) uygulanmasını amaçlamaktadır.

Pillar I nedir?

Pillar I, vergilendirme haklarının yeniden belirlenmesi kapsamında büyük ve kârlı çok uluslu şirketlerin elde ettiği kazançlarının ülkeler arasında adaletli bir şekilde

¹ [https://www.oecd.org/tax/beps/about/#:~:text=Base%20erosion%20and%20profit%20shifting%20\(BEPS\)%20refers%20to%20tax%20planning,rules%20to%20avoid%20paying%20tax.](https://www.oecd.org/tax/beps/about/#:~:text=Base%20erosion%20and%20profit%20shifting%20(BEPS)%20refers%20to%20tax%20planning,rules%20to%20avoid%20paying%20tax.)

dağıtılmasını hedeflemektedir. Çok uluslu şirketlerin kazancın elde edildiği ülkede fiziki varlığı (işyeri) olmasa da bu kazançlar üzerindeki vergileme hakkını mukim oldukları ülkelerden, ticari faaliyette buldukları ve kazanç elde ettikleri ülkelere tekrar dağıtılmasını amaç edinmektedir.²

OECD, Pillar I ile birlikte çok uluslu şirketlerin vergi matrahını bir bütün olarak görmeyi ve işletmenin vergi matrahını elde edildiği ülkeye göre dağıtmayı amaçlamaktadır. Hayata geçirilmesi planlanan bu uygulamaya ile çok uluslu şirketlerin bahse konu faaliyetlerine ilişkin işlemlerinden elde edecekleri kazançlara göre vergilendirilmesini ve elde edecekleri bu kazançların hangi ülkeye hangi dağıtım anahtarına göre dağıtılması gerektiği yönünde belirleme sağlanacaktır.

Pillar I ile "Tutar A" ve "Tutar B" olmak üzere iki farklı gelir katmanı tanımlanmıştır.

Küresel cirosu 20 milyar Euro olan ve vergi öncesi kârlılığı %10'un üzerinde olan regüle finansal hizmetler ve yer altı kaynaklarını (petrol, doğal gaz, maden) çıkarma sektörleri dışında faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin elde ettikleri gelirler Tutar A kapsamında olacaktır. İlgili ülkede 1 milyon Euro ve üzeri gelir elde edilir ise (gayri safi yurtiçi hasılası 40 milyar Euro olan gelişmekte olan ülkelerde 250 bin Euro ve üstü), kârın artan kısmının %25'i gelire dayalı bir dağıtım anahtarı kullanılarak kapsam dahilindeki çok uluslu şirketin başa sahip olduğu pazar ülkesine tahsis edilebilecektir. Özetle, çok uluslu şirketler sadece mukim oldukları ülkelerde değil aynı zamanda faaliyet gösterdikleri ve bağ oluşturdukları diğer ülkelerde de vergilendirilecektir. Ayrıca, 20 milyar Euro olan küresel ciro eşliği, yedi yıllık bir izleme süresi sonunda 10 milyar Euro'ya indirilebilecektir.³ A Tutarı kapsamında karşımıza çıkan bağ kuralına ek olarak, gelir kaynağı sağlama ("revenue sourcing") kuralı da önem arz etmektedir. Bu kural, A Tutarı amaçları doğrultusunda gelirin nereden kaynaklandığını belirlemek için kullanılacaktır. Böylelikle gelir, mal veya hizmetlerin kullanıldığı veya tüketildiği nihai pazar ülkelerinden sağlanabilecektir. Kapsam dahilindeki çok uluslu şirket, gelir kaynağı bulma kurallarını uygularken, çok uluslu şirketlerin belirli gerçeklerine ve koşullarına dayanan güvenilir bir yöntem kullanılmalıdır.⁴

Tutar B ise çok uluslu şirketlerin ilgili ülkede faaliyet gösteren şirketinin temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinden elde edeceği ve vergilendirileceği tutarı temsil etmektedir. Buna göre, B Tutarı olan sabit gelir için hangi kontrollü işlemlerin ve temel pazarlama/dağıtım faaliyetlerinin nitelendirileceğinin tanımlanması ve transfer fiyatlandırması kurallarına uygun belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca B Tutarı, daha spesifik bir gelire atıfta bulunduğu için, A Tutarı'nın kapsam sınırlamalarına tabi değildir.⁵

Pillar I'nin hayata geçirilmesi sonucu belirli ülkelere halihazırda vergilenen gelirlerin her yıl diğer pazar ülkelere aktarılması

beklenmektedir. Bir başka deyişle, vergi gelirlerinin ülkeler nezdinde dağılımı değişiklik gösterecektir. Diğer pazar ülkelere aktarılması öngörülen kâr tutarının 125 milyar ABD doları olacağı düşünülmektedir.⁶ Uluslararası vergi sisteminin istikrara kavuşturulması, vergi mükellefleri ve vergi idareleri için artan vergi kesinliği de hiç şüphesiz ki ek faydalar sağlayacaktır.

Bu uygulama ile birlikte ülkeler arasında vergi gelirlerinin dağılımında önemli bir değişiklik olacağı ve bu kapsama giren çok uluslu şirketlerin vergisel açıdan avantaj sağlayacak ülkelere vergi motivasyonu ile yatırım yapmasının önüne geçilebileceği söylenilebilir. Çok uluslu şirketlerin ticari kazançları için geçerli olan kâr tahsis ve bağ kurallarındaki bu önemli değişiklikler, uluslararası vergi sistemini yeni iş modellerine uyarlama ve haksız vergi rekabetini önleme konularında önemli rol oynayacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye henüz Pillar I'a ilişkin bir aksiyon almamıştır. Buna ek olarak, OECD Genel Sekreteri Mathias Cormann'ın 24 Mayıs 2022 tarihinde yaptığı açıklamaya göre, Pillar I'ın uygulanmasına yönelik çok taraflı bir sözleşmenin büyük olasılıkla planlanandan (2023 yılı) daha sonra tamamlanacağı ve bununla yeni kuralların yürürlüğe girme tarihinin ertelenebileceği (tahminen 2024 yılı) anlamına geldiği anlaşılmaktadır. Ancak, Pillar I'ın aksine, Pillar II'nin teknik çalışmalarının tamamlandığını ve yeni kuralların uygulanmasının ülkelere bağlı olduğunu da belirtmiştir.

Pillar I ve dijital hizmet vergisi

Dijital dünya ekonomisinin çok büyük bir kısmını oluşturan şirketler tüm dünya pazarında yüksek miktarlarda kâr elde etseler de faaliyette buldukları ülkelerin vergi makamlarına yeterince katkı sağlamamaktadırlar. Pillar I'ın çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin mevcut bazı düzenlemelerin yerini alması beklendiği gibi ülkelerin son yıllarda dijital şirketleri vergilendirmek için uygulamaya koyduğu bazı tek taraflı politikalarında karşısında durduğu bir gerçektir. Bunun en yaygın örneği ise büyük dijital şirketlerin gelir akışları üzerinden alınan bir vergi olan dijital hizmetler vergisidir ("DHV"). Pillar I, birçok büyük dijital şirket de dahil olmak üzere, kârların vergilendirildiği ülkeleri adil bir şekilde belirlemeye odaklandığından, 2023 yılının sonunda tamamlanması beklenen bir geçiş süresi sonrasında ilgili ülkelere yürürlüğe girmiş DHV'lerin yürürlükten kaldırılması beklenmektedir.

21 Ekim 2021 tarihinde Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'nden yapılan ortak bir bildiri ile Pillar I kurallarının yürürlüğe girmesi sonrasında dijital hizmet vergilerini ve çözümün yürürlüğü öncesindeki geçiş döneminde toplanan vergilerin mahsubu için bir plan ortaya koymuştur. 22 Kasım 2021 tarihinde ise Türkiye Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye'nin de diğer ülkeler ile aynı şartları kabul ettiği Türkiye ve ABD ortak beyanını duyurmuştur.⁷

² <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/00a77eb4-en/index.html?itemId=/content/component/00a77eb4-en>

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

⁴ https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-pillar-one-public-consultation-document-on-draft-nexus-and-revenue-sourcing-rules

⁵ <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/fa155821-en/index.html?itemId=/content/component/fa155821-en>

⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

⁷ https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/turkey-announces-joint-statement-with-the-united-states-on-unilateral-measures-compromise-digital-services-tax

Bu ortak beyan ile, Türkiye'de geçiş döneminde ödenecek DHV, Pillar I kapsamında ilk yıl ödenecek vergi ile oran orantı yöntemi ile kıyaslanacak ve geçiş döneminde tahsis edilen fazla DHV, Pillar I kapsamında ödenecek olan vergilere mahsup edilebilecektir.⁸ Çünkü, Pillar I kapsamında gerçekleştirilecek vergilendirmede, çifte vergilendirilmenin önlenmesi için çok uluslu şirketlerin yerleşik olan ülkede "istisna" ve/veya "mahsup" yöntemlerinin kullanılması öngörülmektedir. Bu uygulama hem Pillar I hem de mevcut DHV'ler kapsamında sorumlu olacak şirketler için minimum çifte vergilendirme ile gerçekleşmesi beklenen geçiş süreci için gerekli olacaktır.

Ancak, Pillar I uygulamasından etkilenebilecek ülkeler sadece yukarıda saydıklarımız ile sınırlı değildir. Dijital ekonomi faaliyetlerinde bulunan birçok firmaya sahip ABD ise, dijital hizmet vergilerine ve benzeri tek taraflı önlemlere karşı çıkmaktadır. ABD dijital hizmet vergisi uygulamalarını kabul eden ülkeleri, bunlardan ithal edilen bazı mallara misilleme niteliğinde vergi ve gümrük tarifeleri uygulamakla tehdit etmiştir. Uygulanmaya başlanan DHV'ler, OECD düzeyinde bir anlaşmaya varılana kadar genellikle geçici önlemler olarak kabul edilmiştir. Ancak, ilerleyen süreçlerde ülkelerin mevcut dijital hizmet vergilerini ve diğer önlemlerini değiştirirken veya yürürlükten kaldırıırken koordineli bir şekilde ilerlemesi önem arz edecektir.

Sonuç

OECD'nin çözüm önerisi olan Pillar I ve Pillar II, dijital ve dijitalleşen işletmelerin vergilendirilmesi ve BEPS ile ilgili zorlukların ele alınması için gerekli olduğu düşünülen küresel uluslararası vergi çerçevesinde yapılan önemli değişiklikleri temsil etmektedir. OECD Pillar I ile ülkelerin kendi başına hareket ederek dijital işlemlerden veya son kullanıcı üzerinden yapılan işlemlerden dijital hizmet vergisi gibi tek taraflı vergilerin alınmasını engelleyip, kâr dağıtımını ve bağlantı kurallarının tutarlı ve eşzamanlı incelenmesi yoluyla uluslararası vergi sistemini yeni iş modellerine uyarlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca, söz konusu iki ayaktan oluşan çözüm önerisinin uygulanması ile tüm dünyada ilave vergi geliri yaratması ve kâr aktarımını azaltması beklenmektedir.

Dijital ekonominin küreselleşip ülke sınırlarını aştığı bu günlerde, ülkelerin tek taraflı aldıkları vergisel önlemlerin halihazırda karşılaşılan vergi toplama etkinliğine ilişkin sorunların çözümünde yetersiz kaldığını söyleyebiliriz. Ancak, ülkelerden dijital hizmet vergisi benzeri tek taraflı vergi önlemlerini kaldırmalarının talep edilmesi ve bunun belli bir takvime bağlanması da kolay olmayacağı gibi kısa bir zamanda da sonuçlanmayacaktır. İlave olarak, hali hazırda şirket kurgulanmalarını vergi efektif ülkelere yöneltmiş Türkiye'de mukim firmalar özelinde de bu durumun yadsınamayacak vergisel etkileri olacağı ve OECD'nin belirlediği Pillar I ve II kuralları dikkate alınarak gerekli aksiyon planlarının hazırlanması büyük önem arz etmektedir.



⁸ <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>

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.

Asgari küresel vergileme nedir, neleri içermektedir?

Küreselleşen dünyada dijitalleşme ile şirketlerin küresel ekonomideki payı her geçen gün büyümektedir. Bununla birlikte, Çok Uluslu Şirketlerin ("Multinational Enterprises", "MNE") yatırım ülkesi olarak düşük vergi uygulamasına sahip olan ülkeleri tercih etmeleri, grup şirketlerinin kurulduğu kaynak ülkeler açısından ciddi miktarda vergi kayıplarına neden olmaktadır. Bu kapsamda Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development "OECD"), Pillar I ("Birinci Sütun") ve Pillar II ("İkinci Sütun") isimli stratejilerini küreselleşen dünyada mevcut durumda ve gelecekte meydana gelebilecek vergisel sorunlara çözüm olarak geliştirmiştir.

I. Giriş

Küreselleşmenin artışı ile birlikte dünya ekonomisinde payları artan Çok Uluslu Şirketler, vergi planlamalarında avantajların yüksek olduğu düşük vergi uygulamasına sahip olarak nitelendirilen ülkelere yatırım yapmaya başlamışlar ve böylelikle katlandıkları efektif vergi yükünü azaltmayı hedeflemişlerdir. Buna karşılık, kamuoyunda hiç vergi ödemeyen veya çok az vergi yüküne katlanan bu yüksek kazançlı Çok Uluslu Şirketlere karşı oluşan tepkiye istinaden OECD, geçtiğimiz yıllarda BEPS Eylem Planı ile aksiyon oluşturmaya çalışmıştır.

Bu kapsamda, öncelikli olarak Çok Uluslu Şirketler tanımını yapmak önem arz edecektir. Vergisel açıdan farklı ülkelerde mukim iki veya daha fazla şirket içeren veya vergisel açıdan bir ülkede mukim olan ancak daimî işyeri vasıtasıyla sürdürülen faaliyetler dolayısıyla başka bir ülkede vergiye tabi olan bir şirket içeren şirketler topluluğuna Çok Uluslu Şirket denir. Yıllardır süregelen Çok Uluslu Şirketlerin kârlarının vergilendirilmesindeki zorluklara ilişkin tartışmada, özellikle ABD'de Joe Biden'ın başkanlığı ile başlayan süreçte, ülkelerin asgari küresel vergi oranı uygulamasına dair ilk somut adımları atmaya başladığı söylenebilir.

Bahse konu gelişmelerin geçmişini incelediğimizde, OECD, temel olarak uluslararası şirketlerin vergi boşluk ve uyumsuzluklarından faydalanarak kârlarını düşük vergi uygulamasına sahip olarak nitelendirilen ülkelere kaydırmalarına ilişkin vergi planlama stratejilerini BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı- Base Erosion and Profit Shifting) olarak tanımlamaktadır.

Özellikle 2008 mali krizi ile alevlenen BEPS tartışmaları 2013 yılına gelindiğinde somutlaştırılıp, Eylül 2013'te G20 liderleri ve OECD üyeleri tarafından 15 eylemden oluşan BEPS Eylem Planı kabul edilmiş ve 2015 G20 Liderler Zirvesinde onaylanmıştır. Bu amaçla 2016 yılında oluşturulan OECD / G20 BEPS Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework-IF) birlikte çalışan 135'ten fazla ülke, vergiden kaçınma ile etkin bir şekilde mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını artırmak ve daha şeffaf bir uluslararası vergi ortamı sağlamak için 15 Eylemi uygulamaya başlamıştır.¹

OECD sonraki dönemde ise, BEPS Eylem Planında yer alan zorluklara ek olarak ekonomik bağ ("nexus") ve kâr dağıtımını/paylaşımını konularına odaklanarak "Dijital

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

Ekonominin Vergisel Zorluklarının Ele Alınması" başlıklı BEPS 1 numaralı Eylem Planı'na ilişkin somut çözüm önerileri içeren Pillar I ve Pillar II raporlarını yayımlamıştır.

Dijitalleşen dünyada özellikle teknoloji tabanında faaliyet gösteren şirketler vergilendirme açısından birçok avantaj elde etmiştir. Bu sorunu çözebilmek adına OECD, 1 Numaralı Eylem Planı (Dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunların tespiti ve çözüm önerileri- Tax Challenges Arising from Digitalisation) içerisinde daimî işyeri ("Permanent Establishment, PE") kavramına yoğunlaşarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını ("ÇVÖA") mercek altına almıştır.

2018'de yayınlanan ara raporlar ile Çok Uluslu Şirketlerin vergilendirilmesinin yeniden değerlendirilmesinde, Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin farklı görüşlere sahip olduğu belirtilmiş ve ülkeler üç gruba ayrılmıştır. OECD, üç grubun önerileri ile Pillar I'ı (dijital ekonominin vergilendirilmesi) geliştirmiş ve bu kapsamda kâr miktarının vergilendirilmesinin dağıtım için mekanizmalar önermiştir.

Sonrasında, 5 Haziran 2021'de G7 ülkelerinin maliye bakanları arasında gerçekleşen görüşmede, OECD Kapsayıcı Çerçeveye uygun olarak küreselleşme ve dijitalleşmenin vergisel anlamda getirdiği zorluklar ile mücadele etmek amacıyla en az %15 oranında uygulanacak küresel kurumlar vergisi üzerinde uzlaşmaya varılmıştır.

Görüşme sonrasında yayımlanan tebliğde, kâr marjı %10'dan fazla olan büyük Çok Uluslu Şirketlerin kârının en az %20'sini vergilendirme hakkının, pazarın bulunduğu ülkelere tanınacağı kararlaştırılmıştır. Aynı zamanda, asgari küresel vergi oranı uygulamasına geçilmesiyle birlikte, bazı ülkelerde uygulanmakta olan dijital hizmet vergisi uygulamasının Pillar I kapsamında kaldırılması öngörülmüştür.

Küreselleşmenin ve dijitalleşmenin ekonomi üzerindeki etkilerini dikkate alarak hazırlanan, uluslararası vergilemede temel yapıtaşı oluşturacak iki aşamalı yaklaşımı içeren bildiri, Ekim 2021'de 137 ülke tarafından kabul edilerek G20 Maliye bakanları ve liderleri tarafından onaylanmıştır. Asgari kurumlar vergisi uygulamasına yönelik Pillar II Model Kuralları, OECD tarafından 20 Aralık 2021'de yayımlanmıştır. Asgari kurumlar vergisine ilişkin bu kuralların 2024 yılında yürürlüğe girecek şekilde planlanması, uluslararası ve yerel mevzuat da yapılması gereken düzenlemelerin 2022-2023 yıllarında tamamlanması beklenmektedir.²

II. BEPS'in 1 numaralı eylemi ve özet tarihçesi

Ülkelerin doğrudan ve dolaylı vergi geliri elde etmesinde azalmaya neden olan en önemli etkenlerden biri ekonominin dijitalleşmesidir. Dijital ekonomi, teknoloji tabanlı Çok Uluslu Şirketlere önemli vergisel avantajlar sağlamaktadır.

OECD, 1 numaralı Eylem Planında bu sorunu çözebilmek adına çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan daimî işyeri terimi üzerine yoğunlaşmıştır. Bu kapsamda, 2020 Ekim toplantısında OECD/G20 IF üyeleri, Pillar I Raporunun "net gelir vergilendirmesi kavramına bağlı kalacak, çifte vergilendirmeyi

önleyecek, olabildiğince basit, yönetilebilir ve gelecekteki anlaşmalar için sağlam bir temel", Pillar II Raporunun ise "Pillar I'dan kalan BEPS zorluklarını ele alacak sistemik bir çözüm için sağlam bir temel" olduğunu ifade etmişlerdir.³

III. Pillar II esasları ve vergileme

İkinci Sütun önerisi uluslararası mecralarda Matrah Aşınmasıyla Küresel Mücadele (Global Anti-Base Erosion- "GloBE) olarak da isimlendirilmektedir. OECD BEPS 1 numaralı eylem kapsamında, 2015 yılından bu yana yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkmış öneri çalışmalarından biri olan İkinci Sütun, 2020 yılında yayımlanmıştır.

GloBE Önerisi'nde yer alan; "Grup", "Çok Uluslu Şirketler Grubu", "Bağlı Şirket" ve "Ana Şirket" tanımları önerinin anlaşılmasında önem arz etmektedir.

Geçerli muhasebe ilkeleri uyarınca finansal raporlama amaçlı konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekli olan, ya da şirketlerinden birinin hisseleri borsada işlem gören, mülkiyet veya kontrol yoluyla ilişkili olan şirketler topluluğu grup olarak adlandırılır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere vergisel açıdan farklı ülkelerde mukim iki veya daha fazla şirket içeren veya vergisel açıdan bir ülkede mukim olan ancak daimî işyeri vasıtasıyla sürdürülen faaliyetler dolayısıyla başka bir ülkede vergiye tabi olan bir şirket içeren şirketler topluluğu, Çok Uluslu Şirketler Grubu olarak adlandırılır.

Finansal raporlama amaçlı Çok Uluslu Şirketler grubunun konsolide finansal tablolarında yer alan ya da Ana Şirket hisseleri borsada işlem gören veya sadece büyüklüğü ve önemliliği gereği Çok Uluslu Şirketler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil olmayan, Çok Uluslu Şirketler grubunun ayrı bir işletmesi ve çeşitli nedenlerle adına ayrı finansal tablolar hazırlanan daimî işyerleri ise bağlı şirketler olarak adlandırılır.

Ana Şirket ise, vergisel açıdan mukimi bulunduğu ülkede geçerli muhasebe ilkeleri uyarınca bağlı bulunduğu Çok Uluslu Şirketler grubu için konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekli bulunan, ya da hisseleri mukimi olduğu ülkenin borsasında işlem gören ve bir veya daha fazla bağlı şirkette doğrudan veya dolaylı menfaati bulunan Çok Uluslu Şirketler grubundaki tek bağlı şirkettir.

GloBE ile dijitalleşme ve küreselleşmenin uluslararası vergileme alanında yarattığı zorlukların önüne geçilmek, vergi adaleti sağlayarak şeffaflık ve eşit şartlara dayanan bir düzen kurmak amaçlanmıştır.

Bu kapsamda, diğer ülkelerin birincil vergilendirme haklarını kullanmadığı veya gelirin düşük oranda efektif vergilendirmeye tabi olduğu durumlarda, Ana Şirketin bulunduğu devlete "tekrar vergileme" hakkı sağlayan kurallar önermektedir.

Pillar II ile aşağıda sıralanan amaçların gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir;

² <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>

³ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy. OECD 2020

1. Ekonomik kârın olmadığı durumlarda vergilemeyi veya çifte vergilendirmeyi önlerken asgari düzeyde bir vergilendirme sağlamak,
2. Ülkelere göre oluşan farklı vergi sistemi tasarımlarının yanı sıra işletmelerin farklı iş modelleri sorunlarıyla başa çıkmak,
3. Şeffaflık ve eşit şartlara sahip bir oyun alanı sağlamak.

Pillar II'nun uygulanmayacağı sektörler/şirketler; yatırım ve emeklilik fonları da dahil olmak üzere belirli ana kuruluşları, devlet varlık fonları gibi, devlet kurumları, vergiden muaf veya istisna uluslararası ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır.

Uygulamada birlik ve kolaylık sağlanması adına GloBE kapsamı, Ülke Bazlı Raporlama («CbCR») kapsamı ile büyük ölçüde benzerlik gösterecek şekilde hazırlanmıştır. Diğer bir deyişle, yıllık toplam konsolide geliri 750 milyon Euro'dan fazla olan ülke bazlı raporlama yapan şirketlerin GloBE kurallarına tabi olması öngörülmektedir.

GloBE'un bu hedeflere ulaşabilmesi için geliştirilen mekanizmalar aşağıda açıklanmıştır.

1. Geliri Dahil Etme Kuralı-GDEK (Income Inclusion Rule-IIR), genel itibarıyla geleneksel kontrol edilen yabancı kurum/şirket (KEYK) kuralı ilkelerine dayanmakta olup KEYK'in katlandığı efektif vergi yükünün asgari vergi oranının altında olması durumunda hissedar Ana Şirket düzeyinde ek vergi beyan edilmesini ve ödenmesini sağlayacak kural olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, Ana Şirketin mukim olduğu ülkede, şartların sağlanması halinde ek vergi alınmasını öngörür. Ek verginin alınabilmesi için, Ana Şirketin mukim olduğu ülkede IIR'ın yürürlükte olması gerekmektedir. Aksi halde ek vergi alma yükümlülüğü, Ana Şirketin bir alt basamağındaki bağlı şirketlere kayacak ve ek vergi bu şirketlerden tahsil edilecektir.

2. Düşük Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı-DVÖK (Undertaxed Payments Rules-UTPR), Ana Şirketin veya aracı şirketin mukim olduğu ülkede IIR'ın yürürlükte olmadığı durumlarda uygulanır. Bağlı şirketlerin

gelirlerinden alınacak ek vergi, UTPR'ın uygulanacağı ülkelerde mukim bağlı şirketlerin ek kazanç elde etmelerine olanak sağlayacak indirimlerin reddedilmesi ya da düşük vergilendirmeye denk düzeltme yapılması yoluyla alınır. Bir ülkedeki ilgili grup şirketlerine tahsis edilen UTPR ek vergi tutarı, toplam UTPR ek vergi tutarı ile o ülke için her yıl belirlenen UTPR yüzdesi ile çarpılarak belirlenmektedir. Grubun söz konusu ülkede uygulayacağı yıllık UTPR yüzdesi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

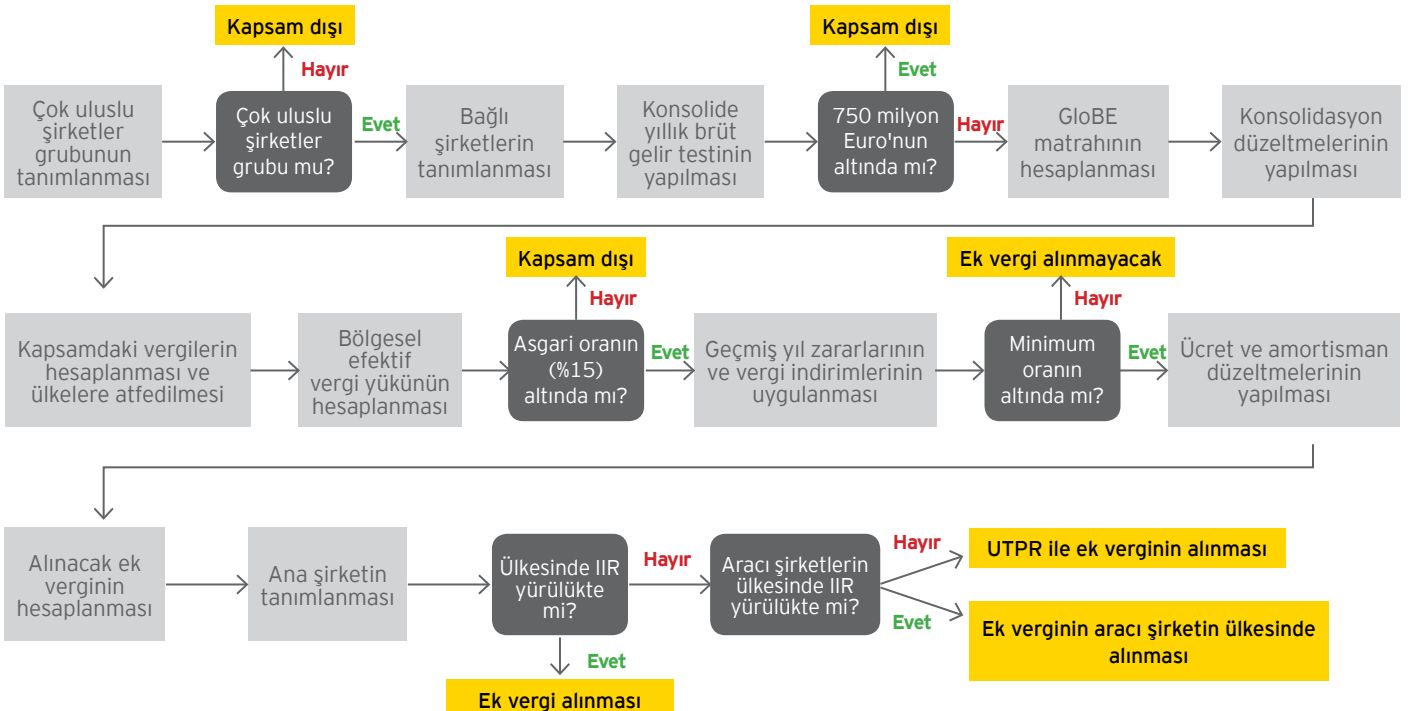
$$\%50 \times \frac{\text{İlgili ülkede bulunan çalışan sayısı}}{\text{Düşük vergilendirmeye tabi grup şirketlerinin bulunduğu ülkelerdeki toplam çalışan sayısı}} + \%50 \times \frac{\text{Grubun ilgili ülkede bulunan maddi duran varlıkları}}{\text{Düşük vergilendirmeye tabi grup şirketlerinin bulunduğu ülkelerdeki toplam maddi duran varlıkları}}$$

3. Geçiş Kuralı-GK (Switch-over rule-SOR) bağlı şirketin başka bir ülkede daimî işyerinin olduğu durumlarda uygulanması öngörülen kuraldır. Daimî işyerinden elde edilecek gelirlerin vergiden istisna olması durumunda, gelirlerin bağlı şirketin ülkesinde vergilendirilmesini sağlayacaktır. ÇVÖA hükümleri dolayısıyla istisna edilen gelirler için geçiş kuralının uygulanması gerekecektir.

4. Vergiye Tabi Olma Kuralı-VTK (Subject to Tax Rule-STTR) önceki üç kuralı tamamlamaktadır. Geliri elde edenin mukim olduğu ülkede, gelirin belli bir oranının altında vergiye tabi olduğu durumlarda kullanılır. Belirli bir oranın altında vergiye tabi olan ödemelerde, belirlenen orana tamamlayacak şekilde kaynak ülkede ek vergi alınmasını öngörür. Yukarıda bahsedilen kuralları tamamlayıcı nitelikte olup, ÇVÖA'larda yer verilen gelir unsurlarını ve vergileri kapsar.

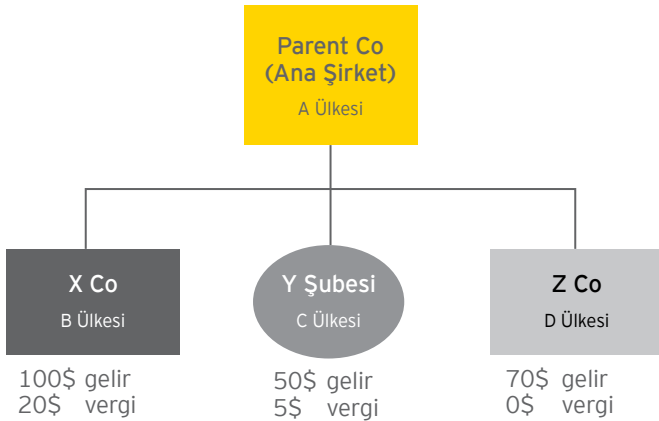
Geçiş Kuralı ve Vergiye Tabi Olma Kuralı ÇVÖA'larda değişiklik yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

GloBE'un çalışma mekanizmasını bir şema ile göstermek faydalı olacaktır.



Diğer taraftan, yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, geliri dahil etme kuralına ilişkin hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Örnek:



IIR kapsamında minimum efektif vergi oranı %15'tir.

- ▶ A ülkesi, IIR ve UTPR'ı uygulayan kuralları yürürlüğe koymuştur.
- ▶ X Co 100\$ gelir elde eder ve B ülkesinde 20\$ vergisi öder.
- ▶ C Ülkesindeki şube 50\$ gelir elde eder ve 5\$ C ülkesinde vergi öder. C Ülkesi şubesinin geliri, A ülkesi - C ülkesi anlaşması hükümleri uyarınca A ülkesinde vergiye tabi değildir.
- ▶ Z Co, 70 \$ gelir elde eder ve D ülkesine vergi ödemez.

IIR kapsamında, Parent Co'nun vergisel sonuçları aşağıdaki gibi olacaktır:

- ▶ IIR, X Co'da geçerli değildir çünkü X Co'nun geliri minimum ETR'yi aşan bir oranda vergilendirilir.
- ▶ Y şubesinin geliri minimum %15'in altında bir ETR'de vergilendirilir. Bu nedenle A Ülkesi, Y şubesinin ETR'sini %15'e kadar getirmek için Ana Şirkete bir ilave vergi uygular. Bu kapsamda, ek vergi, $(50\$ * \%15) - 5\$ = 2,5\$$ olacaktır.
- ▶ Z Co'nun geliri D ülkesinde vergiye tabi değildir. Bu nedenle A ülkesinde Parent Co, Z Co'nun geliri üzerinden %15'lik vergi oranına tabi olacaktır $(70\$ * \%15 = 10,5\$)$.
- ▶ Toplamda A ülkesinde ödenecek ek vergi 13\$ $(10,5\$ + 2,5\$)$.

GloBE matrahı, Çok Uluslu Şirketler grubunun konsolide finansal tablolarından yola çıkılarak her bir bağlı şirkete atfedilen kâr (veya zarar) tutarıdır.

GloBE matrahı hesaplanırken ilişkili kurumlardan elde edilen gelirler; ilişkili kurumların hisselerinin satışından elde edilen değer artış kazancı (veya kaybı), GloBE kapsamına giren vergiler, cezalar ve usulsüz para aktarımları gibi gider unsurları kâra (veya zarara) eklenir, ayrıca, bağlı şirketler arasında dağıtılan kâr payları, belirli bir orandan daha fazla iştirak edilen kurumların hisselerinin satışından elde edilen değer artış kazancı (veya kaybı), hisselerin piyasa değeri baz alınarak hesaplanan değer artış kazançlarının (veya kaybının), satıştan elde edilen asıl

değer artış kazancına (veya kaybına) tekabül eden kısmı gibi bazı gelir unsurları kârdan (veya zarardan) düşülür.

GloBE hükümleri, efektif vergi oranının hesaplanmasında zararların mahsubuna izin vermekte ve belirli sabit getirileri hariç tutmak için formüle dayalı bir düzenleme oluşturulmasını öngörmektedir. Efektif vergi yükü hesabına dahil edilen vergiler genel olarak direkt vergiler (Net kâr üzerinden alınan vergiler, Ödemeler üzerinden alınan vergiler, Dağıtılan kâr payları üzerinden alınan vergiler, Dağıtılmayan kâr payları ve sermaye üzerinden ödenen vergiler, KEYK kapsamında ödenen vergiler) olmakla birlikte efektif vergi yükü hesabına dahil edilmeyen vergiler dolaylı vergiler (KDV, İşlem üzerinden alınan vergiler, Dijital Hizmet Vergisi, Damga Vergisi, Ücretlerden kesilen vergiler, Emlak vergisi) olarak belirtilmiştir.

IV. Değerlendirmelerimiz

Asgari küresel vergi oranı uygulaması ve GloBE Önerisi'nin efektif olarak işleyebilmesi için dünya genelinde bir uzlaşma sağlanması gerekmektedir.

GloBE önerisine ilişkin çalışmaların tamamlanması için dijitalleşme ve küreselleşme dolayısıyla vergi alanında ortaya çıkan sorunlarla mücadele için OECD'nin temelini atmış olduğu çalışmanın uzlaşmaya varan ülkelerin de desteğiyle tamamlanması ve ülke mevzuatlarına uygulanacak hale getirilmesi gerekecektir.

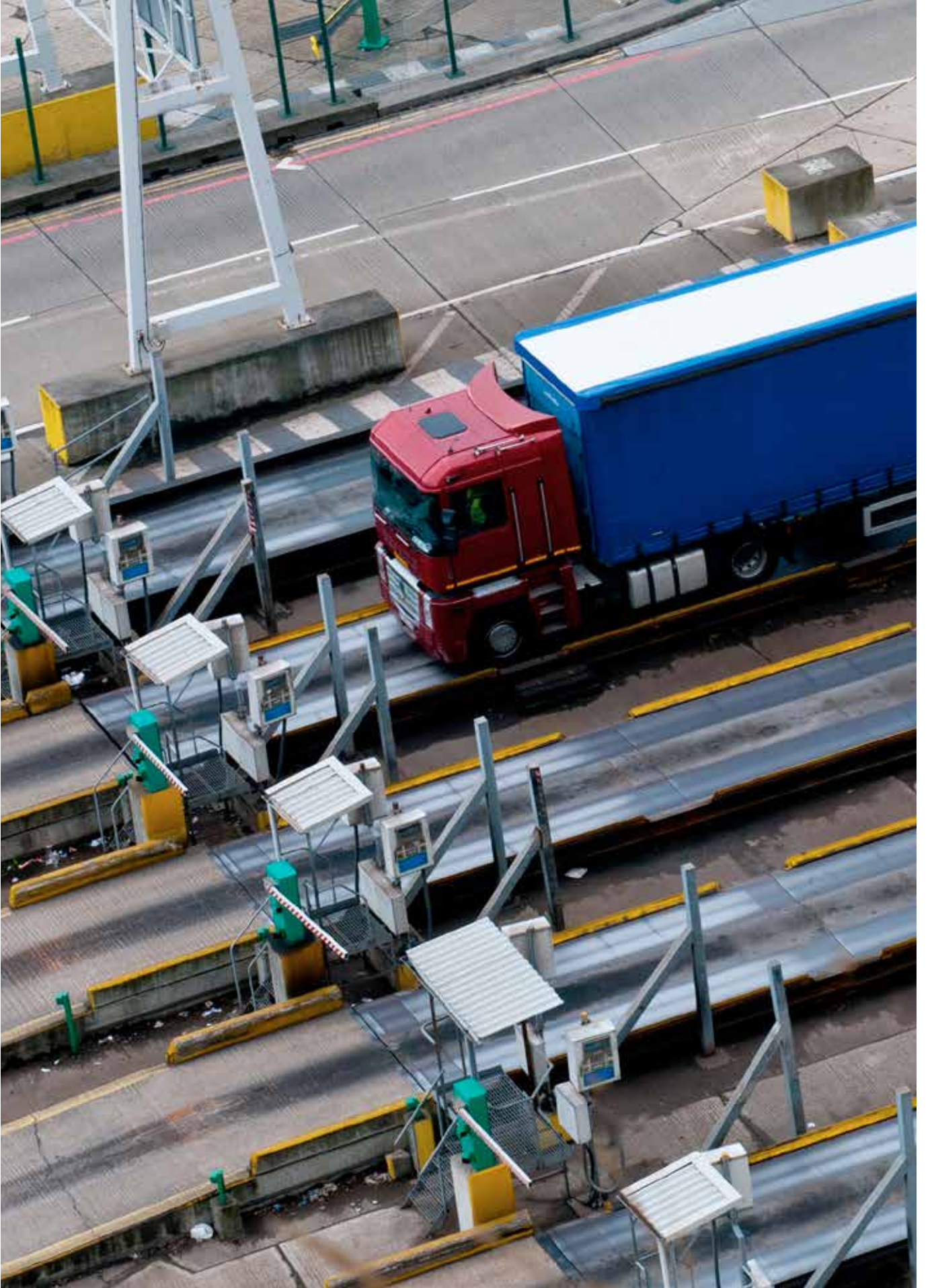
Ayrıca, uygulanabilirlik açısından IIR ve UTPR'ın ülke yerel mevzuatlarına eklenmesi; ikili ÇVÖA'ların da STTR ve SOR'u barındıracak şekilde güncellenmesi gerekecektir.

GloBE önerisinin yürürlüğe girdiğini varsayacak olursak, önerinin yaratacağı en önemli sonuçlardan birisi ülkelerin yatırım çekmek amacıyla uyguladıkları kurumlar vergisi indirim yarışı üzerinde yaratacağı etkidir. Kurumlar vergisi yarışına katılan ülkeler genellikle gelişmekte olan ülkeler olup Türkiye de bu yarışın içerisinde yer almaktadır. Her ne kadar Türkiye 2022 yılı itibarıyla kurumlar vergisi oranını %23 olarak belirlemiş olsa da yatırımcılara sağlanan teşvikler ile efektif vergi oranı %15'in (GloBE önerisinde yer alan kurumlar vergisi oranı) altına düşmektedir. Buna göre, GloBE kuralları, Türkiye'de fazla sayıda vergi muafiyetinden yararlanan Çok Uluslu İşletmelerin vergi yükünün artmasına sebebiyet verebilecektir. Aynı zamanda, en az %15 efektif vergi oranı önerisinin yatırım cazibesi olan gelişmekte olan ülkeler için doğrudan yatırım çekme konusunda dezavantaj yaratması beklenmektedir.

Asgari küresel vergi oranının Covid-19 salgının yarattığı finansal yükleri bertaraf etmek isteyen ve kurumlar vergisi indirimi yarışında yer almak istemeyen veya bu yarıştan olumsuz etkilenen ülkeler açısından değerlendirildiğinde düşük kurumlar vergisi oranının sonunun geldiği söylenebilmektedir.

14 Mart 2022'de Pillar II Model Kurallar'a ilişkin Uygulama Rehberi yayımlanmış ve genel yoruma açılmıştır. Söz konusu Kurallar'a ilişkin yapılan yorumlara OECD'nin web sitesinden ulaşılabilmektedir.⁴ Öte yandan, küresel asgari vergi uygulamasının 2024 yılında yürürlüğe girmesi beklenmekte olup, ilgili sisteme yönelik olarak Türkiye'nin de 2022-2023 yılı içerisinde yasal düzenlemeler yapması beklenmektedir.

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-implementation-framework-of-the-global-minimum-tax.htm>



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.

İkili vergi anlaşmalarında yeni dönem

İkili Vergi Anlaşmaları, bir diğer yaygın kullanılan ifadeyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının tarihine baktığımızda, ilk Anlaşmanın 1900 yılların başında Avusturya ve Macaristan arasında imzalandığı görülmektedir. Türkiye'nin ise bu sürece girmesi 70 yıl sonrasına dayanmaktadır, ilk Anlaşmasını Avusturya ile 1970 yılında imzalanmıştır.

Bilindiği üzere İkili Vergi Anlaşmaları Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development "OECD") veya Birleşmiş Milletler (United Nations "UN") Model Anlaşmaları baz alınarak hazırlanmaktadır. Baktığımızda bugün dünya çapında imzalanmış 3000'den fazla ikili vergi anlaşması bulunmaktadır. Türkiye'de yürürlükte olan İkili Vergi Anlaşması Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sitesinde yer alan bilgi çerçevesinde 89'dur, ancak imzalanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş birçok vergi anlaşması da bulunmaktadır.

Son yıllarda küreselleşme ve küreselleşmenin getirdiği gerek e-ticaretin hızlanması, gerek sermaye ve işgücünün serbestçe hareket ediyor olması gibi hususlar ülkelerin vergi gelirlerinin aşınmasına neden olduğundan ve mevcut İkili Vergi Anlaşmaları da bu gelişmelere tam anlamıyla uyum sağlayamadığından ve ihtiyaçlar karşısında da düzenlemeler yeterli olmadığından bir aksiyon alınması ihtiyacı doğmuştur.

İlk adım 2012 yılında G20 zirvesinde konunun gündeme gelmesiyle atılmış ve Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development "OECD") üyesi ülkeler birlikteliğinde bu konuyla ilgili aksiyon alınmaya karar verilmiş ve çalışmalar başlatılmıştır.

Bu çalışmaların sonucunda ortak bir girişime imza atılmış ve 15 unsurlu Kâr Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması (Base Erosion and Profit Shifting "BEPS") Eylem Planı 2015 yılında devreye alınmıştır. BEPS Eylem Planı çerçevesinde vergi mevzuatları arasında var olan boşluklar sebebiyle vergilendirilmesi gereken bir kazancın çifte vergilendirilmesi veya dünyanın hiçbir yerinde vergilendirilmemesi durumunun ortadan kaldırılması, uluslararası vergi kurallarının uyumluluğunun geliştirilmesi ve vergilendirmede şeffaflığın artırılması amaçlanmaktadır.

Öte yandan, BEPS Eylem Planının çıktılarının küresel olarak uygulanabilmesi için bahse konu 3000'den fazla mevcut ikili vergi anlaşmasının değiştirilmesini gerektiğinden¹ ancak ülkelerin ikili müzakereleri ile bu anlaşmaların değiştirilmeye çalışılması, yapılacak işlemler ve harcanacak zaman açısından efektif olmayacağından, BEPS kapsamında anlaşma temelli getirilen reformları mevcut anlaşmalara entegre etmek amacıyla 15 numaralı BEPS eylemi (Çok Taraflı Anlaşma, Multilateral Instrument "MLI") devreye sokulmuştur. Bu sayede BEPS Eylem Planı kapsamında kararlaştırılan geniş kapsamlı reformların hızlı, eş zamanlı ve birbirleriyle uyumlu bir şekilde değiştirilmesi amaçlanmıştır².

İkili Vergi Anlaşmalarının uygulanmasına yönelik değişiklik yaratacak Çok Taraflı Anlaşma, BEPS Eylem planlarının bazılarını kapsamakta olup, henüz çalışmaların devam ettiği dijital ekonomide karşılaşılan vergisel sorunlarının önüne geçmeyi hedefleyen Pillar I ve Pillar II ile ilgili olacak değişikliklerin ise ikili vergi anlaşmaları nezdinde nasıl yer bulacağına ilişkin net bir belirleme bulunmamaktadır.

¹ <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>

² OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, Information Brochure

Çok Taraflı Anlaşma'ya hızlı bir bakış

Çok Taraflı Anlaşma metni 24 Kasım 2016'da OECD tarafından yayımlanmıştır. Anlaşma, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 70'i aşkın ülke tarafından Haziran 2017 tarihinde Paris'te imzalanmıştır.³ Söz konusu Anlaşma, 1 Temmuz 2018'de yürürlüğe girmiş olup, 10 Mayıs 2022 itibarıyla 99 ülke tarafından imzalanmıştır. İlerleyen dönemlerde söz konusu sayının 100'ün üstüne çıkması beklenmektedir.⁴

Çok Taraflı Anlaşma'nın uygulanabilmesi için kapsamına girecek ikili vergi anlaşmaları ülkeler tarafından hazırlanan listelerle belirlenmektedir. Belirli bir Anlaşmanın Çok Taraflı Anlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu anlaşmaya taraf olan her iki ülkenin de ilgili anlaşmayı listeye dahil etmesi gerekmektedir. Bu noktada, ülkelerin taraf oldukları tüm ikili vergi anlaşmalarını Çok Taraflı Anlaşma çerçevesinde "kapsanan anlaşma" olarak bildirme yükümlülüğü olmadığını belirtmek gerekir.

Çok Taraflı Anlaşma kapsamında düzenlenen maddeler, ilgili Anlaşmayı imzalayan devletler tarafından kabul edilmesi zorunlu olan "asgari standartlar" ve uygulama alanı devletlerin tercihine bırakılmış olan "isteğe bağlı standartlar" olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Buna göre, Çok Taraflı Anlaşma'yı imzalayan devletlere ilgili Anlaşma hükümlerinin uygulanması açısından esneklik sağlanmakta olup, taraf olan ülkeler asgari standart sayılan hükümler (6 numaralı Eylem Planı'nda belirtilen "Anlaşma Hükümlerinin Kötüye Kullanımının Engellenmesi" ve 14 numaralı Eylem Planı'nda belirtilen "Uyumsuzluk Çözümüne İlişkin Mekanizmaların Geliştirilmesi" uygulamaları) dışındaki hükümlere çekince koyabilmektedir.

Belirtilen konulara ilişkin taraf ülkelerin uygulamaya koyacağı hükümlerin karşılıklı olarak uyumu halinde söz konusu maddelerin belirli bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dahilinde uygulanması mümkün olacaktır. Kapsanan anlaşmaların güncel haline ve ülkeler tarafından belirtilen çekinceler ile yapılan bildirimlere OECD'nin sitesinde yer alan veri tabanı ile ulaşmak mümkündür.⁵

Çok Taraflı Anlaşma, yürürlükte olan ikili vergi anlaşmalarının belirli hükümlerinin değiştirilmesi ya da yürürlükten kaldırılması söz konusu olmadan, kapsanan vergi anlaşmalarıyla birlikte uygulanacak ve BEPS kapsamında alınan önlemlerin yürürlüğe konulabilmesi için söz konusu anlaşmaların uygulama alanını değiştirecek bir enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'nin Çok Taraflı Anlaşma'ya yaklaşımı

Çok Taraflı Anlaşma'nın onaylanmasının uygun bulunduğu dair kanun Türkiye tarafından yapılan bildirim ve çekincelerle birlikte 3 Haziran 2020 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulmuştur. Henüz onay süreçleri tamamlanmamıştır.

Türkiye'de Çok Taraflı Anlaşma'nın yürürlüğe girmesinin

beklenmesi, Anlaşma'nın tam anlamıyla uygulanabilmesi anlamına gelmemektedir. Yukarıdaki kısımda da belirtildiği üzere, söz konusu Anlaşma hükümlerinin tam olarak uygulanabilmesi için karşı devletlerin Anlaşma'nın hükümlerine ilişkin yapmış olduğu bildirim ve çekinceler de ele alınacak ve söz konusu bildirim ve çekincelerin Türkiye ile uyumu halinde Çok Taraflı Anlaşma hükümleri ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından geçerli olabilecektir.

Türkiye'nin Çok Taraflı Anlaşma'yla ilgili yaklaşımına baktığımızda, önemli olabilecek hususlardan bazıları olarak şunlar karşımıza çıkmaktadır:

Esas/ana amaç testi

Türkiye Çok Taraflı Anlaşma'nın asgari standartlarını kabul etmiş, anlaşmanın kötüye kullanımının önüne geçme amacıyla düzenlenmiş 7. Maddeye ilişkin de üç alternatif arasından "Esas Amacın Tespitine Yönelik Test (Principal Purpose Test)" hükmünü mevcut vergi anlaşmalarına dahil edeceğini beyan etmiştir. Söz konusu testin asıl amacı yapılan işlemlerin ya da kurgulanan yapıların sadece vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla olup olmadığını test etmeye yönelik olacak olup, vergi motivasyonu yapıldığının tespiti durumunda vergi anlaşmalarının uygulanmasının önüne geçilmesidir.

Söz konusu testin ana unsurlarından bir tanesi anlaşmanın sağladığı vergi avantajının olması, bir diğeri vergi idaresinin tüm bilgilerin ve durumun dikkate alınarak mükellefin ana amaçlarından bir tanesinin vergi anlaşmasının avantajlarından kaynaklandığına yönelik bir tespitinin olması, üçüncüsü ise mükellefin de yapılan işlemin ve sağlanan faydanın anlaşma amaçlarıyla örtüştüğünü sağlaması olacaktır.

Gayrimenkul zengini şirket hisselerinin satışında değer artış kazancı

Çok Taraflı Anlaşma'nın 9. maddesiyle ikili vergi anlaşmalarındaki değer artış kazancı maddesine bir değişiklik getirilmektedir. Türkiye'nin hali hazırda bazı Anlaşmalarında benzer şekilde yer alan gayrimenkul zengini şirketlerin hisselerinin devri sırasında ortaya çıkacak değer artış kazancının taşınmazın bulunduğu ülkede vergilendirilmesiyle ilgili düzenleme Çok Taraflı Anlaşma'nın da bahse konu maddesiyle düzenlenmiştir.

Türkiye uygulaması ihtiyari olan bu maddeyi kabul etme yönünde kararını belirtmiştir. Buna göre sahip olunan hisse veya benzeri menfaatlerin elden çıkarılması durumunda, elden çıkarma öncesindeki 365 gün içerisinde herhangi bir zamanda söz konusu hisselerin veya benzer menfaatlerin %50'sinden fazlasının doğrudan veya dolaylı olarak taşınmaz varlıktan oluşması durumunda vergilendirme hakkı taşınmazın bulunduğu ülkeye tanınmaktadır.

³ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, Information Brochure

⁴ <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

⁵ <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

Çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinin uygulanması (Hollanda üzerinden yapılan yatırımları etkisi)

Çok Tarafli Anlaşma'nın Türkiye açısından en çok konuşulan ve en öne çıkan maddesi ise 5. maddesi olmuştur. Söz konusu madde ile Türkiye mahsup yöntemini benimsemiştir (her ne kadar ilk yayınlanan versiyonunda maddeyi uygulamayacağına ilişkin çekincesi vardığıysa da Meclis'e giden versiyonda bu yaklaşımını değiştirmiştir). Her ne kadar Türkiye'nin çoğu anlaşmasında hali hazırda mahsup yöntemi benimsenmiş olsa da yaygın olarak kullanılan Hollanda, İsveç gibi toplamda 22 ülke ile olan vergi anlaşmalarında istisna maddesi yer almaktadır.

Türkiye'nin 5. maddeyle ilgili seçiminin anlaşmalarına uygulanabilmesi için, diğer ülkenin de bu maddeyi uygulayacağına dair seçim yapmış olması gerektiğinden bu maddeyle ilgili çekince koyan İsveç Anlaşmasında Türkiye'nin bu seçimi uygulanabilir olmayacaktır.

Asimetrik uygulama (yani ülkelerin farklı seçenekleri tercih etmesi) durumunda ise taraf ülkenin tercih ettiği seçenek, kendi mukimleriyle sınırlı olarak uygulanabilecektir. Hollanda bu uygulamanın bir örneği olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk yatırımcıların yurtdışına yaptıkları yatırımlarda dünyaya açıldıkları kapının Hollanda olduğu gözlemlenmektedir (Yukarıda belirtildiği üzere İsveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında yer alan istisna hükmünün İsveç tarafından alınan aksiyon sonucunda geçerliliğinin devam edeceği anlaşılıyor olsa da Türkiye'nin bu konudaki vergi politikasının doğurabileceği yeni sonuçlar ile İsveç'teki taslak düzenlemelerin etkisinin takip edilmesi gerekecektir.)

Uzun yıllardır özellikle Hollanda üzerinden yatırım yapılmasının çeşitli sebepleri vardır. Avantajlı bir vergi anlaşmasının yanı sıra, finansman araçlarına ve kredi kaynaklarına kolay ulaşım imkanları, halka açılma yapılandırmasının kuvvetli olması, hukuk ve vergi sistemindeki kolaylık ve güvenceler ile yatırım yapılacak üçüncü ülkelerdeki yatırımların korunmasına ilişkin sunduğu çeşitli güvenceler ve bu konuda edinilmiş tecrübeler gibi çok çeşitli sebepleri olduğunu kabul etmek gerekecektir.

Hollanda'daki bir şirket üzerinden yapılan yatırımlarda, yatırımdan elde edilen kazancın temettü olarak dağıtıldığı noktada mevcut anlaşma, söz konusu temettü kazancının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olmasına imkân tanımaktadır. Ancak söz konusu mahsup sisteminin benimsenmesi temettü kazancının Türkiye'de vergilendirileceği yönünde bir sonuç doğurabilecektir.

Bakıldığında Türkiye'den doğrudan yatırım yapılsaydı operasyon yapılan ülkeden elde edilen temettü gelirlerinin iştirak kazancı istisnası hükmünden faydalanması mümkün olabilecektir (zira operasyonun yapıldığı ülkede kurumlar vergisi ve temettü dağıtıldığında temettü stopajı uygulandığı, dolayısıyla efektif vergi yükünün %15'i aştığı düşüncesiyle), Hollanda'nın dahil ediliyor olması durumunda aynı kazancın vergilendiriliyor olması gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır. Bu durum da dünyadaki (gelişmekte olan ve gelişmiş) birçok ülkenin yurtdışından doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilen vergilendirilmiş temettü gelirlerine uyguladığı vergi istisnasının, Türk yatırımcılar açısından (ilgili anlaşmalar nezdinde bile) uygulanamaması sonucunu doğuracaktır.

Bununla birlikte operasyonun yapıldığı ülkeden Hollanda'ya temettü dağıtıldığı noktada düşük oranlı stopaj uygulanıyor olsa dahi bu kaynak ülke vergisi olduğundan Türkiye Hazinesi açısından gelir kaybına sebep olmayacak ve fakat Türk yatırımcının daha düşük kazanç elde etmesine neden olacaktır.

Dolayısıyla Çok Tarafli Anlaşma'da yapılan bu seçimin Türk yatırımcıya ek vergi yükü getiriyor olması beklenmektedir. Bu durumun sağlanabilmesi için lokal mevzuatta çeşitli düzenlemeler yapılabilir. Örneğin iştirak kazancı istisnası uygulamasındaki efektif vergi yükü olan %15'in hesaplanmasında doğrudan ve dolaylı iştirak edilen ülkelerdeki vergilerin dikkate alınmasına yönelik düzenleme yapılarak, benzer yaklaşım kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasındaki vergi yükü hesabında da dikkate alınabilir. Ya da yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu sisteminde bir değişiklik yapılarak doğrudan iştirake ilave olarak dolaylı iştiraklerde ödenen vergilerin de mahsubu mümkün kılınabilecektir.

Dolayısıyla yerel mevzuatta yapılacak bir düzenlemeyle tekrar bir vergilendirmenin önüne geçilmesi mümkün olabilecektir.

Çok Tarafli Anlaşma yeterli mi?

Çok Tarafli Anlaşma BEPS Eylem Planlarının sadece bazılarını kapsamaktadır. Her ne kadar ikili vergi anlaşmalarındaki birçok maddeye dokunsa da dijital ekonomide karşılaşılan vergisel sorunlarının önüne geçmeyi hedefleyen BEPS'in 1. Aksiyon planına yönelik bir unsur içermemektedir. Bu konuyla ilgili Pillar 1 ve 2 olarak belirtilen iki ayaktan oluşan küresel vergilendirmeye yönelik bir çalışma yürütülmektedir.

Bu hususlarla ilgili olarak da detaylı çalışmalar yapılmış olmakla birlikte henüz uygulanmaya başlamamıştır. Ancak uygulanabilmesi için de gerek lokal mevzuatta gerekse ikili vergi anlaşmalarında bazı değişiklikler yapılması gerekecektir. İkili vergi anlaşmalarında yapılması gereken değişiklikler için mevcut Çok Tarafli Anlaşma'ya eklemeler mi yapılacağı ya da benzeri bir Anlaşma mı düzenleneceği henüz netleşmemiştir.

Dolayısıyla önümüzdeki zamanlarda İkili Vergi Anlaşmalarındaki değişiklik yapılmaya devam edilmesi gündemde olacak gibi görünüyor.

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.



Avrupa Birliği'nde faaliyet gösteren şirketler için ATAD ve DAC6 kapsamında gelişmeler

21. Yüzyılın başından itibaren globalleşen dünyadaki gelişmeler dikkate alındığında, ülkelerin vergi yetki alanlarını ve vergi matrahlarını belirlemelerinin karmaşıklaşmasıyla gerek şirketlerin gerekse vergi idarelerinin zor durumda kaldıkları görülmektedir. Bu doğrultuda, haksız vergi rekabetinin tespiti ve ortak bir şekilde gerekli önlemlerin alınabilmesi için Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development "OECD") öncülüğünde 2013 yılında Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS - Base Erosion and Profit Shifting) projesi hayata geçirilmiş, bu projeyi Avrupa Birliği (AB) bünyesinde Vergiden Kaçınma Karşısı Direktif (ATAD - Anti Tax Avoidance Directive) takip etmiştir. Bu önlemlerin bir parçası olarak DAC6 (Directive on Administrative Cooperation) direktifi de zorunlu ifşa kurallarını ve bilgi değişimini getirmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir.

Gerek OECD gerekse AB'nin uygulamaya koymuş olduğu bu projelerin amacı: ülkelerin uygulamaları sonucu global düzeyde yaratılan haksız vergi kayıplarını önlemek, ülkeler arasında farklılaşan düzenlemelerde bir denge sağlayabilmek ve şeffaflığı artırmak amacıyla genel kurallar belirlemek, bu sayede düşük vergi oranlı ya da vergi uygulanmayan ülkelere matrahın kaydırılarak aşındırılmasını engellemektir. Bu kapsamda, ülkelerin maruz kalabileceği olası vergi kayıplarının henüz gerçekleşmeden önlenmesi ana odak noktası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye, AB üyesi olmaması nedeniyle yukarıda bahsedilen ATAD ve DAC6 yönetmeliklerinin kapsamına girmemektedir. Ancak, söz konusu düzenlemeler getirdiği uyum gereklilikleri nedeniyle Avrupa'da yatırımları bulunan tüm şirketleri etkileyebileceğinden, AB'de faaliyet gösteren Türk firmalarının da konu hakkında bilgi sahibi olması ve uyum süreçleri kapsamında ilgili aksiyonları ivedilikle alması, hatta almış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu yazımızda, ATAD ve DAC6 yönetmeliklerini kısaca açıklayarak AB'de faaliyet gösteren Türk yatırımcılara muhtemel etkilerini ele alıyor olacağız.

ATAD

Yukarıda açıklanan amaçlar doğrultusunda, AB Komisyonu tarafından 2015 yılında üye devletler, iş dünyasından temsilciler ve sivil toplum kuruluşlarıyla yapılan görüşmeler sonucu Vergiden Kaçınma Karşısı Paket sunulmuş ve sunulan paket daha sonra ATAD halini almıştır. Bahsedildiği üzere, ATAD'ın hazırlanmasındaki amaç, OECD tarafından açıklanmış olan BEPS paketindeki önerilerin AB üyesi ülkelerdeki uygulanma biçimlerinden doğabilecek olan farklılıkların önüne geçilmesi amacıyla genel kuralların belirlenmesi olarak belirtilmiştir.

Direktifin, AB Ekonomi ve Maliye Bakanlar Konseyi (ECOFIN) tarafından 2016 yılında kabul edilmesiyle beraber AB iç pazarındaki istikrarın korunması ve OECD BEPS projesi ile sunulan yaklaşımların AB'ye entegrasyonunun kolaylaştırılması hedeflenmiştir. ATAD, üye ülkeler için ilk aşamada (ATAD I) aşağıda sayılan 5 ana alanda asgari bir standart belirlemektedir;

- ▶ Suistimal karşıtı genel kurallar (General anti-abuse rules)
- ▶ Faiz indirim sınırlamaları (Interest limitation rules)

- Kontrol edilen yabancı şirket (KEYK) (Controlled foreign company rules)
- Hibrit uyumsuzluklar (Hybrid mismatches)
- Çıkış vergileri (Exit taxation)

Suistimal karşıtı genel kurallar:

Açıkça vergi düzenlemelerinin bulunmadığı veya düzenlemelerde boşlukların bulunduğu durumlarda şirketlerin rasyonel gerekçelere dayanmayan yapılar vasıtasıyla vergiden kaçınmalarının önlemeyi amaçlamaktadır. Ekonomik gerçeklere dayanmayan ticari kararlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Faiz indirim sınırlamaları:

Borç alan şirketin faiz ödemelerini vergi matrahından indiremediği yüksek vergi oranlı bir ülkede, borç veren grup şirketinin ise elde ettiği faiz gelirinin düşük oranda vergilendirildiği/hiç vergilendirilmediği bir ülkede bulunduğu durumları hedef almaktadır. Bu kapsamda düzenleme, üye ülkeler için söz konusu işlemlerde indirime konu edilebilecek faiz giderlerinin sabit bir oran belirlenerek kısıtlanmasını öngörmektedir.

KEYK kuralları:

Düşük oranlı vergilemenin olduğu ülkelere kâr aktarımının engellenmesini hedeflemektedir. Bu kapsamda, %50'den fazla kontrolüne sahip olunan ve düşük oranlı verginin uygulandığı ülkelerde bulunan kurumların kazançlarının belli bir kısmının ana şirkete atfedilerek vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Hibrit uyumsuzluk kuralları:

Ülkelerin vergi sistemleri ve uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeniyle aynı giderin birden fazla ülkede indirim yapılmasını veya ödenen tek bir vergi için birden fazla vergi mahsubunun yapılmasını engellemeyi amaçlamaktadır.

Çıkış vergileri:

Şirketlerin varlıklarını sırf vergiden kaçınma amacıyla buldukları ülkelere taşıyarak vergiden kaçınmalarının önüne geçmeyi hedeflemektedir.

Bununla birlikte, 2017 yılında gelinen ikinci aşamada (ATAD II) hibrit uyumsuzluklarla ilgili olarak ek düzenlemeler getirilerek, yukarıda açıklanan ilgili kuralın taraflardan en az birinin AB üyesi olduğu durumlarda da uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu düzenlemeyle AB üyesi olmayan ülkelerdeki yatırımcılar da etkilenmektedir. ATAD I'de yer alan hibrit uyumsuzluklara ek olarak, hibrit uyumsuzlukların kapsamına sabit işyeri (PE) uyumsuzlukları, transfer uyumsuzluğu (hybrid transfer mismatches), ithal edilen (imported mismatches) uyumsuzluklar, ters hibrit uyumsuzlukları (reverse hybrid mismatches) ve çifte yerleşiklik (dual residency mismatches) uyumsuzlukları da dahil edilmiştir. Uyumsuzlukların sonucu olarak, ödemeyi yapanın mukim olduğu üye ülkede söz konusu giderin reddi veya ödemeyi yapanın mukim olduğu ülkede indirime izin verildiği durumda tutarın üye ülkedeki şirket nezdinde kazanca dahil edilmesi söz konusu olabilecektir.

2021 sonu itibarıyla, AB Komisyonu tarafından taslak olarak sunulan ATAD III ile bu kez, Avrupa Birliği'nde varlık gösteren ve vergi planlaması için kullanılan paravan şirketlere yönelik birtakım düzenlemeler öngörülmüştür.

Söz konusu düzenlemede, AB direktifleri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) hükümlerinden yararlanmaya devam edebilmeleri için sağlamaları gereken asgari uyum gereklilikleri belirtilmiştir. Kapsama girecek şirketler için herhangi bir limit belirtilmediğinden, düzenlemenin üye ülkelerde mukim tüm şirketlere uygulanması beklenmektedir.

Yukarıda bahsedilen ATAD III kapsamında asgari uyum gerekliliklerinin sağlanıp sağlanmadığının tespitinde ise aşağıdaki 7 adımın izlenmesi gerekmektedir.

► 1. adım

İlk adımda, istisna olarak sayılanlar dışındaki şirketler için aşağıdaki 3 kriterin sağlanıp sağlanmadığının tespiti gerekmektedir.

- Şirketin uluslararası faaliyetlerle iştigal etmesi (varlık-gelir testine göre) (cross border activities, relevant income-asset test)
- Coğrafi hareketli (geographically mobile)
- Yönetim faaliyetlerine ilişkin unsurların üçüncü kişilerden (outsourcing) sağlanması

Bu 3 kriterin de sağlanması durumunda ilgili şirket düzenleme açısından riskli şirket olarak değerlendirilecek ve raporlama yükümlülüğü doğacaktır.

► 2. adım

1. adım sonucunda riskli olarak değerlendirilen bir şirketin, vergi beyanamesi üzerinde aşağıdaki kriterleri sağladığını onaylaması ve tevsik edici tüm belgeleri ibraz etmesi zorunlu olacaktır.

- Şirketin faaliyetleri için kullanımına özel bir iş yeri bulunmaktadır.
- Şirketin AB sınırları içerisinde en az bir tane banka hesabı bulunmaktadır.
- Şirketin en az bir direktörü ve/veya personellerinin çoğunluğunun ilgili üye ülkede veya görevine yakın bir ülkede mukim olması

► 3. adım

1. adımda riskli olarak belirlenen ve 2. adımda belirtilen 3 kriteri de sağlayamayan şirketler paravan şirket olarak değerlendirilecektir.

► 4. ve 5. adımlar

Söz konusu adımlarla, 3. adıma göre paravan şirket olarak değerlendirilen bir şirkete, aksini ispatlaması için iki seçenek sunulmaktadır. Buna göre şirket,

- İlgili ülkede gerçek anlamda ekonomik aktivitesinin var olduğunu belgelerle ispatlayabilir
- Herhangi bir vergi avantajı elde etmediğini belgelerle ispatlayabilir.

Düzenlemenin amacı paravan şirket yapılarıyla vergi avantajı sağlanmasının önüne geçmek olduğundan, yukarıdaki şartlar sağlandığı durumda şirket düzenleme kapsamından çıkarılacaktır.

► 6. adım

4. ve 5. adımda belirtilen kriterlerin de sağlanmadığı durumda şirketler için farklı vergisel sonuçlar öngörülmektedir. Buna göre, ilgili şirkete mukimlik belgesi verilmesinin önüne geçilebilecek veya sağlanacak mukimlik belgesinde bir uyarı ifadesine yer verilebilecektir. İkinci seçenek olarak, söz konusu şirketin ilgili ÇVÖA uyarınca vergi avantajlarından yararlanması engellenebilecektir.

► 7. adım

Son olarak, üye ülkelerin, 1. adıma göre riskli şirket olarak nitelendirilen (diğer adımların sonucundan bağımsız olarak) şirketlerle ilgili bilgilere erişimi ve bu bilgilerin üye ülkeler arasında otomatik değişimi sağlanacaktır. Dolayısıyla, bir üye ülkenin, asgari uyum yükümlülüklerini yerine getirmediğinden şüphelendiği bir şirketin mukim olduğu üye ülkeden vergi incelemesi talebinde bulunması mümkün olacaktır.

► Cezalar

Cezaların belirlenmesi ilgili ülkelerin kararına bırakılmakla birlikte, uyumsuzluk durumunda hasılatın %5'i oranında minimum bir ceza uygulaması öngörülmektedir.

ATAD III ile ilgili olarak bir diğer not edilmesi gereken husus, yukarıda detaylarına yer verilen 1. adım değerlendirmelerinde şirketlerin son 2 senedeki aktivitelerinin de incelenecek olması. Düzenlemenin mevcut taslak haliyle kabul edildiği bir senaryoda yerel mevzuatta gerekli düzenlemelerin yapılarak 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği göz önünde bulundurulduğunda, ilgili şirketler 2022 Ocak ve sonrası durumlarına göre değerlendiriliyor olabileceklerdir.

Dolayısıyla, mevcut ve planlanan düzenlemelerin sonuçları düşünüldüğünde AB üyesi ülkelerde varlık gösteren gruplar için gelişmelerin takip edilmesinin önemi giderek artmaktadır. Şirketlerin yeniden yapılanmaları için zamana ihtiyaç duyacakları da dikkate alındığında, bu konuda atılması gereken adımların (varsa) bir an önce belirlenerek aksiyon alınması gerekebilecektir.

DAC6

Yine OECD'nin BEPS çalışmaları kapsamında 12. eylem planı olarak karşımıza çıkan ve agresif vergi planlamaları içeren sınır ötesi anlaşmalara vergi otoritelerine beyan zorunluluğu getiren ve bu vergi otoriteleri arasında otomatik bilgi değişimini sağlayan Zorunlu Beyan Kurallarına paralel olarak, AB tarafından da zorunlu ifşa rejimi (Mandatory Disclosure Regime, "MDR") ve otomatik bilgi değişimi sistemine ilişkin kuralların yer aldığı Avrupa Birliği İdare İşbirliği Direktifleri (DAC)(1-5) oluşturulmuştur. Bu kapsamda, 2018 yılında alınan DAC6 kararı ile sınır ötesi anlaşmalara ilişkin idareler arasında otomatik bilgi değişimi zorunlu hale getirilmiş ve belirlenen süre içerisinde söz konusu otomatik bilgi değişimi sistemine dahil olmayan ülkelerin AB tarafından kara listeye alınarak çeşitli yaptırımlara maruz kalabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu uygulamanın amacı, AB pazarında vergi kaçırmaya yol açabilecek işlemleri gerçekleşmeden önce tespit edebilmek adına üye ülkeler arasında bilgi akışını otomatik bir şekilde sağlamak olup, bu ülkeler DAC6 kapsamındaki zorunlu beyan kurallarını yerel mevzuatlarına eklemişlerdir. Yine AB üyesi olmaması nedeniyle Türkiye için doğrudan böyle bir düzenlemenin gündeme gelmesi beklenmemekle birlikte, AB bölgesinde faaliyet gösteren şirketlerin söz konusu düzenlemeden etkilenebilecek olmaları nedeniyle düzenlemelerin kapsamının anlaşılması azami uyumun sağlanabilmesi açısından önem teşkil etmektedir.

Özetle, vergi kapsamında sınır ötesi anlaşmalardan direktifte yer alan şartları taşıyanlar (belirli emareler, temel fayda testlerine göre) için raporlanma zorunluluğu getirilmiş olup; bu anlaşmaların tarafları, araçları, içeriğinin özeti, değeri, uygulama tarihi, anlaşmadan etkilenen kişiler gibi unsurlar bu uygulama kapsamında merkezi AB olan araçlar tarafından raporlanacaktır. Beyan edilecek vergilerin kapsamına dolaysız vergiler girdiğinden, KDV, SGK primleri ve gümrük vergileri hariç olmak üzere gelir ve servet üzerinden gelirler ve sınır ötesi anlaşmalar beyan edilecektir. Merkezi AB olan araçlardan kasıt ise, AB üye devletlerinden herhangi birinde vergi mükellefiyeti olan, bu ülkelerde söz konusu hizmetleri verdiği bir iş yeri bulunan hukuk, vergi ve danışmanlık hizmetleri ile ilgili bir resmi bir birliğe kayıtlı danışmanlardır.

Raporlanma yükümlülüğü bulunan anlaşmalara ilişkin yukarıda bahsedildiği şekilde bir aracı bulunmaması veya ilgili aracının bu yükümlülüğten muaf olma şartlarını taşıması durumunda ise yükümlülük AB merkezli vergi mükellefine geçmektedir.

Genel ifadeyle, raporlanma yükümlülüğünün tespitinde ilgili sınır ötesi işlemin altında bir vergi motivasyonu olup olmadığı; var ise düzenlemede yer verilen belirli emarelerden birinin kapsamına girip girmediğinin, yok ise işlem veya ilgili ülke özelinde bildirim kapsamı dahilinde olup olmadığı dikkatle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmeler sonucunda raporlanması gereken bir işlem olduğuna karar verilmesi halinde ise işlem tarihini takiben 30 gün içerisinde belirlenen formatta ilgili sistemlere yüklemelerin yapılması gerekecektir. İlgili ülkenin yerel düzenlemelerine bağlı olarak ek yıllık bildirimler yapılması da zorunlu kılınabildiği gibi, bildirimlere ilişkin yükümlülüklerin doğru ve zamanında yerine getirilmemesi hallerinde uygulanacak cezalar da ülkelere göre farklılık gösterebilmekte ve mükelleflerin karşısına çok ciddi meblağda cezalar çıkabilmektedir.

Bununla birlikte, DAC6'ya uymamanın, AB üyesi ülkelerin yerel yasaları kapsamında önemli yaptırımlara ek olarak itibarı ve etik risklerle karşı karşıya kalınmasına sebep olabileceği unutulmamalıdır. Bu nedenle işletmelerin, her ne kadar temel sorumluluk aracı kurumlarda olsa da hızlı bir şekilde aksiyon almaları gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergiden Kaçınma Karşısı Direktif (ATAD), Zorunlu İfşa Rejimi (MDR), DAC6, Avrupa Birliği...

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünün 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.



Yerel ve uluslararası mevzuatta gerçek lehdar ve gerçek faydalanıcı kavramları

Türk Vergi mevzuatına yakın zamanda giren Gerçek faydalanıcı kavramı ile Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarında yer alan Gerçek Lehdar kavramı tanımı bakımından iki farklı içeriğe sahiptir.

Gerçek lehdar kavramı uluslararası vergilendirme düzenlemelerinde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla önem teşkil eden bir tanımdır. Türk mevzuatında tam bir karşılığı bulunmayan gerçek lehdar kavramının uluslararası vergi hukuku kapsamında yol gösterici sayılan OECD Model Anlaşması ile OECD Model Anlaşması Yorum Kitabı, ("Yorum Kitabı") ve uluslararası yargı kararlarındaki kıstaslardan yararlanarak içeriğinin değerlendirilmesi mümkündür.

Gerçek lehdarın tespit edilmesi gelirin üzerindeki tasarruf hakkının belirlenmesi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının amacı dışında kötüye kullanımının önlenmesi açısından önem taşımaktadır.

Türk mevzuatına dahil olan gerçek faydalanıcı bildirim yükümlülüğü ise gelir ve servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin bilinmesi ve böylece vergi kaçakçılığının önüne geçebilmesine yönelik bir düzenlemedir.

Gerçek lehdar kavramına hızlı bir bakış

OECD Yorum Kitabı, gerçek lehdarlığa ilişkin olarak geliri kullanma ve tasarruf etme hakkına sahip kişi olarak tanımlamaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'ndaki gerçek lehdara atıfta bulunan maddeler uyarınca, gelirin elde edildiği kaynak ülkenin vergileme hakkı gözetilerek, söz konusu ülke ile geliri elde edenin mukim olduğu ülke arasındaki Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmasının indirimli oran içeren hükümlerinden faydalanmak söz konusu kişinin gelirin gerçek lehdarı olması halinde mümkün olacaktır.

Gerçek lehdar kavramının her ne kadar Türk mevzuatında tam bir karşılığı bulunmasa dahi, vergi mevzuatında yer alan ve geniş tanımlanabilen özün önceliği kuralı yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesi uyarınca "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." ve maddenin devamında belirtilen "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" hükümleri, gerçekleştirilen işlemler ile bu işlemlere ilişkin asıl mahiyetin tespit edilebilmesi amacıyla yaygın olarak kullanılmaktadır.

Benzer şekilde son zamanlarda gerçekleştirilen vergi incelemelerinde de özün önceliği kuralıyla birlikte OECD'nin "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Kanal Şirketlerin Kullanımı"¹ ve Avrupa Parlamentosu'nun, "AB'de Yer Alan Tabela Şirketlere Genel Bakış" gibi çeşitli raporların baz alınarak incelemelerin gerçekleştirildiğini

söylemek yanlış olmayacaktır. Sahiplik, risk alma, kontrol, kâr payının dağıtımı, finansal ve operasyonel açıdan şirket yapısı vb. konular söz konusu değerlendirilmeler yapılırken değerlendirilen noktalar dır.

Türk vergi mevzuatında gerçek faydalanıcı kavramı

Küresel Forum ve OECD'nin vergi güvenliğini sağlamak amacıyla katılımcı ülkeler ile ortaya çıkardığı Eylem Planları kapsamında Türkiye, vergi şeffaflığını sağlamak amacıyla ve gerçek faydalanıcı kavramına dayanak oluşturmak amacıyla 13 Temmuz 2021 tarihinde 529 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni ("Tebliğ") yayınlamıştır. 529 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre gerçek faydalanıcı "Tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerini nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişilerdir."²

Gerçek faydalanıcı tanımının Türk mevzuatına girmeden önce farklı uluslararası kuruluşlarca yapılan düzenlemelerde tanımlandığı bilinmektedir. Mali Eylem Görev Gücü (FATF) tarafından belirlenen tanım sonrasında 2014 yılında da yapılan bir düzenlemeyle Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliği'ne Gerçek Faydalanıcı tanımı eklenmiştir. Tebliğ'in gerçek faydalanıcının belirlenmesinde Mali Eylem Görev Gücü (FATF)'nün kara para, terörün finansmanı gibi suçların engellenmesine yönelik tanımını göz önüne aldığı söylemek mümkün olacaktır.

Gerçek faydalanıcının her durumda gerçek kişi olarak bulunması gerektiğini belirtmek önemli olacaktır. Gerçek faydalanıcının belirlenmesinde aşağıdaki kriterler göz önünde bulundurulmaktadır;

1. Tüzel kişilerde;

- Tüzel kişiliğin %25'i aşan hissesine sahip gerçek kişi ortakları,
- Tüzel kişiliğin %25'i aşan hissesine sahip gerçek kişi ortağının gerçek faydalanıcı olmadığından şüphelenilmesi veya bu oranda hisseye sahip gerçek kişi ortak bulunmaması durumunda, tüzel kişiliği nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler,
- (a) ve (b) bentleri kapsamında gerçek faydalanıcının tespit edilemediği durumlarda, en üst düzey icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler,

gerçek faydalanıcı olarak kabul edilerek bildirim konusu edilir.

2. Tedbirler Yönetmeliği'nin 12. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları gibi teşekküllerde;

- Tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler,

- (a) bendi kapsamında gerçek faydalanıcının tespit edilememesi halinde tüzel kişiliği olmayan teşekkül nezdinde en üst düzeyde icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler, üst düzey yönetici sıfatıyla gerçek faydalanıcı olarak kabul edilir ve bildirim konusu edilir.

- Trust ve benzeri teşekküllerde; kurucular, mütevellî, yönetici, denetçi veya faydalanıcı sıfatını haiz olanlar ya da bu teşekküller üzerinde nüfuz sahibi olanlar gerçek faydalanıcı olarak kabul edilerek bildirim konusu edilir.

Gerçek faydalanıcı ve gerçek lehdar tanımları arasındaki somut farklar

Türk Vergi mevzuatındaki gerçek faydalanıcı kavramı ile Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarında yer alan Gerçek Lehdar kavramı tanımı bakımından iki farklı içeriği sahiptir.

Gerçek faydalanıcı terimi, kuruluşlar veya varlıklar üzerinde nihai kontrol uygulayan gerçek kişilerin belirlenmesine ilişkin bir düzenleme olup, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında geçen ve elde edilen geliri kullanma veya üzerinde tam tasarruf etme hakkına sahip olmayı Gerçek Lehdar terimiyle karıştırılmaması gerekmektedir.

Zira OECD Model Yorum Kitabı'nda da gerçek lehdara ilişkin yapılan açıklamaların ve bu terime verilen anlamın, FATF'in kuruluşlar veya varlıklar üzerinde nihai kontrolü olan gerçek kişiyi tespit etmeye yönelik yapılan gerçek faydalanıcı tanımıyla karıştırılmaması gerektiği ifade edilmektedir³ (İngilizcede her iki terim için beneficial owner ifadesi kullanılmaktadır).

Dolayısıyla bu iki düzenlemenin birbirinden ayrı olduğu ve birbiriyi karıştırılmaması gerektiği önem arz etmekle birlikte her iki konunun da ayrı ayrı önem arz ettiğini söylemek gerekecektir. Gerçek faydalanıcı düzenlemesinin yürürlüğe girmesindeki amacı gözettiğimizde uyum açısından Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılacak bildirimlerin doğru, düzgün ve zamanında olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Öte yandan gerçek lehdar ile ilgili olarak da gerek Türkiye'de vergi idaresinin konuya yaklaşımı ve konuyla ilgili tutumu, gerek uluslararası düzenlemelerdeki vergi kayıplarının önüne geçilmesine yönelik alınan aksiyonlar, bilgi değişimi, şeffaflık ve vergi güvenliği gibi hususlara verilen önem ve bu konuya ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında, gerçekleştirilecek işlemlerle ilgili olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının ilgili maddelerinden faydalanıldığı durumda yeterli ve gerekli şartların yerine getiriliyor ve ilgili bilgilerin de temin ediliyor olmasının önemini belirtmek gerekecektir.

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

¹ OECD. 15 Temmuz 2014, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım

² Hazine ve Maliye Bakanlığı. 13 Temmuz 2021. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 529). 13 Temmuz 2021. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210713-4.htm>

³ GİB, 15 Temmuz 2014 Tarihli Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Madde 10 - Paragraf 12.6.

Dünyada ve Türkiye’de kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması

Küreselleşen dünyada ülkeler yabancı yatırımcıları kendi ülkelerine çekebilmek için yatırımcıların vergi maliyetlerinin yönetilebileceği çeşitli teşvikler, istisnalar, düşük kurumlar vergisi oranları gibi farklı uygulamaları sunmaktadır. Söz konusu bu uygulamalar ülkeler arası vergi rekabeti oluşturmakta ve ülkelerin uyguladığı vergi rejimlerinin “zararlı” olarak kabul edilebilmesine neden olmaktadır. Bu noktada zararlı vergi rekabetini engellemek amacıyla ülkeler çeşitli vergi güvenlik önlemleri almaktadır. Ülkelerin yerel mevzuatlarında yer alan söz konusu vergi güvenlik önlemlerinden bir tanesi de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (“KEYK”) düzenlemesidir.

Birçok ülke uygulamasında olduğu gibi ülkemizdeki vergi düzenlemeleri çerçevesinde Türkiye’de tam mükellef olan gerçek ve tüzel kişilerin gerek ülke sınırları içinde gerekse sınır ötesi ülkelerden elde ettikleri kazançların tamamının vergilendirilmesini amaçlanmıştır. Ancak, uluslararası şirketlerin vergilendirilmesinde yurt dışındaki bağlı işletmelerin/iştiraklerin/bağlı ortaklıkların gelirleri ana ortağa aktarıncaya kadar vergiye tabi olmamakta, diğer bir deyişle vergilendirme kâr payı dağıtım yapılarına kadar ertelenmektedir.

KEYK düzenlemesi ile, vergi olmayan veya düşük vergi rejimine sahip ülkelerde şirket kurulmasıyla ve bu şirketler aracılığıyla elde edilen yurt dışı iştirak kazançlarının ana işletmeye dağıtılmayarak vergi ertelenmesi uygulamasının önüne geçilmesi ve vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.

Genel olarak, KEYK, bir ülkenin mukimi gerçek kişi ya da kurumlarınca yurt dışında kontrol edilen, düşük oranlı veya hiç vergi olmayan bir ülkedeki şirketi ifade etmektedir ve KEYK kazancı uygulaması bu yabancı ülkelerde ikamet eden şirketlerin kârının dağıtılmamış olsa dahi ana şirket veya ortakların mukim olduğu ülkede dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

1. Dünyada genel KEYK uygulamaları

KEYK düzenlemesiyle ilgili olarak, hem Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development ya da kısaca OECD) hem de Avrupa Birliği (“AB”) yıllar boyunca çeşitli çalışmalarda ve tavsiyelerde bulunmuştur. OECD’nin çalışmaları sonucunda ortaya çıkan Matrah Aşındırması ve Kârın Kaydırılması (Base Erosion and Profit Shifting ya da kısaca BEPS) projesini, AB’nin Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif’i (Anti-Tax Avoidance Directive ya da kısaca ATAD) takip etmiştir.

KEYK alanında ilk uygulamaların düşük vergili bölgelere yoğun olarak sermaye ihraç eden ülkelerde başladığını görmekteyiz.

KEYK tanımı ve kuralları her ülkeye göre farklılık gösterebilmektedir. Örneğin bazı ülke uygulamalarında yalnızca kurumlar vergisi mükellefleri/tüzel kişiler kapsama alınırken, Türkiye’nin de içinde yer aldığı bazı ülkelerde ise kurumlar vergisi mükellefleri yanı sıra gelir vergisi mükellefleri de kapsama alınmaktadır. Ülkelerin yerel KEYK düzenlemelerinde farklılıklar olsa da amaç ve uygulama yöntemleri açısından birbirlerine benzemektedir.

1.1 KEYK kurallarının temel mekanizması

1.1.1 KEYK'nın belirlenmesi

KEYK'nın tanımlanmasında çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- ▶ Kimi ülke uygulamalarında yurt dışındaki şirketin sadece belirli ülkelerde (kara liste) bulunması halinde ilgili şirket KEYK olarak kabul edilirken, kimi ülkelerde belirli ülkelerde (beyaz liste) bulunan şirketleri KEYK olarak kabul etmeyip, bu yerler dışında yer alan şirketleri KEYK kabul etmektedir. (Türkiye'deki yerel mevzuatta böyle bir liste bulunmamaktadır. Kanundaki diğer şartlar birlikte gerçekleştiğinde, yurt dışındaki kurumun KEYK kabul edilmesi için mukim olduğu yerin bir önemi bulunmamaktadır.)
- ▶ Kimi ülkelerde yabancı şirketin bulunduğu ülke dikkate alınmayıp, sadece söz konusu şirketin elde ettiği gelirin niteliği (aktif/pasif) dikkate alınır ve pasif gelir elde edenler KEYK olarak kabul etmektedir.
- ▶ Kimi ülkelerde ise, şirket gelirin mahiyeti önemli olmamakta, yerel mevzuatlarına göre genellikle vergi yükü seviyesi esas alınarak söz konusu şirketin KEYK olup olmadığı tespit edilmektedir.

Yurt dışında iştirak edilen bir şirketin KEYK olarak sayılabilmesi için en önemli koşullarından biri kuşkusuz iştirak üzerinde kontrolün bulunup bulunmadığıdır. Bu husus hakkında ülke uygulamaları açısından genellikle iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan biri yerel mevzuatımızda da yer aldığı gibi, her bir iştirak sahibinin iştirak oranı değil, tam mükellef ortakların yurt dışındaki şirket üzerindeki toplam iştirak oranı esas alınır. Diğer yaklaşımda ise, toplu iştirak oranı eşliğinin yanında, KEYK vergilemesine tabi olacak her bir tam mükellef hissedarın yabancı iştirak üzerinde belirli bir oranda hisse sahibi olması kuralı esas alınmaktadır.

1.1.2 KEYK kurallarının uygulanabilirliğinin belirlenmesi

Tam mükellef kurumların vergiye tabi tutacakları KEYK kazançlarının tanımları da her ülke uygulamasında farklılaşmaktadır. Bazı ülkelerde (örneğin Hollanda) KEYK'nın sahip olduğu pasif gelirleri KEYK kazancı olarak vergilendirmeye tabi tutulurken, bazı ülkelerde ise (örneğin Türkiye) KEYK'nın tüm kazançları (aktif ve pasif gelirler) vergiye tabi tutulmaktadır. Norveç yerel mevzuatına göre KEYK uygulamasında hem aktif hem de pasif gelirler kapsama alınırken, KEYK'nın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ("ÇVÖA") bulunan bir ülkede mukim olması durumunda bu kapsam daraltılmaktadır. Diğer yandan Almanya yerel mevzuatında aktif gelir tanımı kapsamlı bir şekilde yapılmakta ve bu tanım dışındaki tüm gelirler pasif gelir olarak kabul edilip, sadece bu pasif gelirler vergiye tabi tutulmaktadır.

Kazancın KEYK uygulamalarına tabi olup olmadığının tespitinde diğer bir unsur ise bu kazançlar üzerindeki vergi yükünün yerel mevzuatta belirlenen eşğin altında kalıp kalmadığıdır. Bazı ülkelerin yerel mevzuatlarında belirli bir vergi yükü eşği belirlenirken, bazı ülke örneklerinde herhangi bir vergi yükü eşği belirlenmemektedir. Vergi yükü eşği belirlenmeyen ülkelerde, KEYK'nın bulunduğu ülkeler "kara liste", "gri liste" ve "beyaz liste"de yer alan ülkeler şeklinde belirlenip, KEYK uygulamalarına tabi olup olunmayacağı bu listelere göre tespit edilebilmektedir. Örnek vermek gerekirse, Hollanda uygulanmasında, iştirakin KEYK olarak değerlendirilmesinin şartlarının biri yurt dışındaki iştirakin tabi olduğu kurumlar vergisi oranı %9'dan az olması veya iştirakin AB tarafından belirlenen kara listede sınıflandırılan ülkelerde yer almasıdır.¹

Bu kapsamda, aşağıdaki tabloda çeşitli ülke örneklerinde KEYK'nın belirlenmesinde esas alınan kriterler özetlenmeye çalışılmıştır:

Ülke	Kontrol gücü testi	Vergi yükü	Gelirin mahiyeti	KEYK kurallarının uygulanması halinde vergilendirilen gelir türü
Almanya	Doğrudan veya dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının veya sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip olunması	%25 efektif vergi yükü eşği	Pasif	Pasif
Avusturya	Doğrudan veya dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının, sermayesinin veya kârının %50'sinden fazlasına sahip olunması	%12,5 efektif vergi yükü eşği	Gelirin %33 pasif gelirden oluşması	Pasif
Belçika	Doğrudan veya dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının, sermayesinin veya kârının %50'sinden fazlasına sahip olunması [1]	Belçika'da ödenmesi gereken kurumlar vergisinin %50'si [1]	Vergi avantajı elde etmek amacıyla yapılan düzenlemelerden (non-genuine arrangements) elde edilen gelirler	Pasif (solda belirtilen non-genuine arrangements ile bağlantılı olarak)
Hollanda	Doğrudan ya da dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının, sermayesinin veya kârının %50'sinden fazlasına sahip olunması	%9 kurumlar vergisi yükü eşği; Kurumun, AB tarafından vergi cenneti olarak kara listede sınıflandırılan ülkelerde yer alması	Gelirin en az %30'unun pasif gelirden oluşması	Pasif

¹ Hollanda yerel mevzuatına göre, KEYK gerçek bir ekonomik faaliyet ("genuine economic activity") yürütüyorsa, KEYK rejimi uygulanmaz. Ancak, 1 Ocak 2020'den itibaren geçerli olmak üzere, bir şirketin gerçek bir ekonomik faaliyet yürütmesi KEYK kapsamında istisna tutulmasını sağlamayacaktır, vergi mükellefleri bu tür faaliyetlerin asıl amacının KEYK rejiminde yer alan istisna kapsamına girmek olduğunu iddia edebilmektedir. İlgili şirket, KEYK rejiminden kaçınmayı amaçlamayan gerçek bir ekonomik faaliyet gerçekleştirdiklerini kanıtlama fırsatına sahiptir.

Ülke	Kontrol gücü testi	Vergi yükü	Gelirin mahiyeti	KEYK kurallarının uygulanması halinde vergilendirilen gelir türü
İngiltere	Yabancı kurumun %50'sinden fazlasına sahip olunması; Yabancı kurumun biri İngiltere'de ve diğeri yurtdışında yerleşik olan iki kişi tarafından kontrol edildiği durumda %40 (İngiltere mukimi gerçek kişinin yabancı şirketteki iştirak oranının %40 ise, diğer ortağın en az %40 ve en çok %55 olması koşuluyla)	İngiltere'de ödenmesi gereken kurumlar vergisinin %75'inden az olması	-	Tüm gelir (aktif + pasif)
İspanya	Doğrudan veya dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının, sermayesinin veya kârının %50'sinden fazlasına sahip olunması	İspanya'da ödenmesi gereken kurumlar vergisinin %75'inden az olması	Gelirin en az %15'inin pasif gelirden oluşması	Pasif
İsveç	Doğrudan veya dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının veya sermayesinin %25'inden fazlasına sahip olunması	İsveç'te ödenmesi gereken kurumlar vergisinin %55'inden az olması ("Beyaz liste"de yer alan ve vergiye tabi olanlar dışında)	-	Tüm gelir (aktif + pasif)
Kolombiya	Doğrudan veya dolaylı olarak en az %10'luk paya sahip olunması	-	Gelirin en az %80'inin pasif gelirden oluşması	Pasif
Letonya	Doğrudan veya dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının, sermayesinin veya kârının %50'sinden fazlasına sahip olunması	-	€75,000 üzerinde pasif gelir	Non-genuine arrangements ile ilişkili tüm gelirler
Lüksemburg	Doğrudan veya dolaylı olarak, yabancı kurumun oy haklarının, sermayesinin veya kârının %50'sinden fazlasına sahip olunması	Lüksemburg'da ödenmesi gereken kurumlar vergisinin %50'sinden az olması	-	Non-genuine arrangements ile ilişkili tüm gelirler
Türkiye	Doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; yabancı kurumun sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip olunması	%10 efektif vergi yükü eşiği	Gelirin en az %25'inin pasif gelirden oluşması ve toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi	Tüm gelir (aktif + pasif)

[1] 2021'den itibaren, yabancı bir şirket, kontrol ve vergi testlerinden bağımsız olarak, AB'nin iş birliği yapmayan yargı bölgeleri listesine giren ülkelerden herhangi birinde bulunuyorsa, KEYK kuralları geçerlidir.

Kaynak: Anti-Base Erosion Provisions and Territorial Tax Systems in OECD Countries, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/anti-base-erosion-territorial-tax-systems/>

2. Türkiye'de KEYK uygulamaları

KEYK kazancı kavramı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ("KVK") 7. maddesi ile Türk vergi mevzuatına girmiş olup, belirli şartların sağlanması durumunda yurt dışındaki kurumlara iştirak eden mükelleflerin elde ettiği yurt dışı iştirak kazançlarının, fiilen dağıtılsa bile dağıtılmış olduğu kabul edilerek Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

Yerel mevzuatımıza göre; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip oldukları yurt dışı iştirakleri, maddede belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde KEYK olarak değerlendirilecek ve elde ettikleri kazançları dağıtılsın ya da dağıtılmasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacaktır.²

Bu fıkrada yer alan "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaşılıp, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmektedir.³

Bu kapsamda, KEYK'nın varlığı için aşağıda yer alan dört ayrı şartın varlığı aranmakta olup, KEYK kazancının tespitinde bu şartların hepsinin bir arada sağlanması gerekmektedir:

² Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 7/(1)

³ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

01

Asgari %50 iştirak oranı şartı

02

Pasif nitelikli gelir şartı

03

Vergi yükünün %10'dan daha az olma şartı

04

Yabancı iştirakin gayrisafi hasılatının 100.000 TL'yi geçme şartı

1. Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip olunması
2. İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyetle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.
3. Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden %10'dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.
4. Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

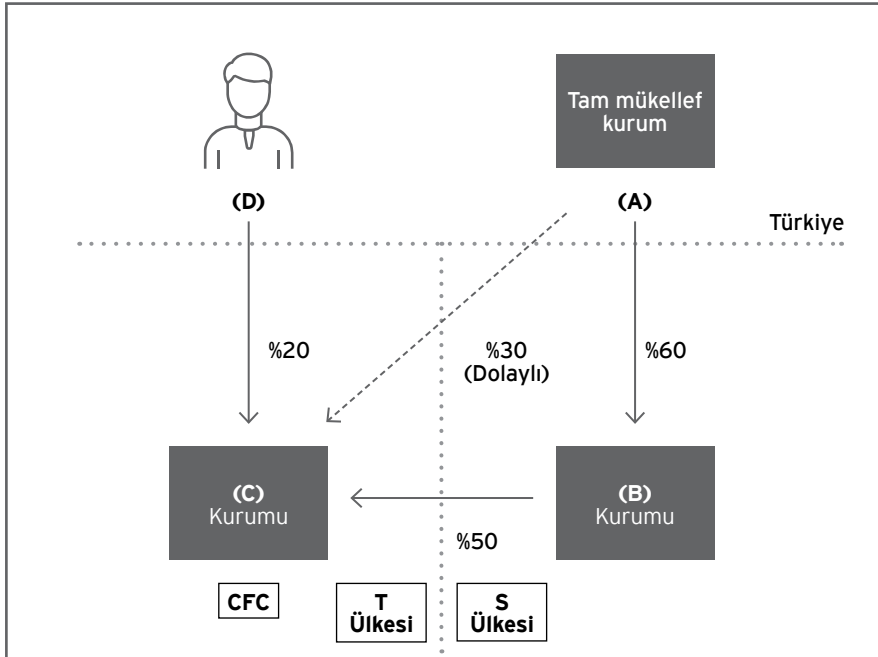
Söz konusu şartların bir arada sağlanamaması durumunda Türkiye'deki şirketin veya gerçek kişinin yurt dışı iştirakleri KEYK olarak nitelendirmeyerek, kazançların Türkiye'ye dağıtılmayan kısmı vergilendirilmeyecektir.

2.1 Yurt dışındaki şirkete asgari %50 oranında iştirak edilmesi

KVK'nın 7/(1) maddesinde belirtildiği üzere, diğer şartların yanında, Türkiye'deki şirketin yabancı bir kuruma %50 veya üzerinde bir oranda iştirak etmesi durumunda, söz konusu yabancı kurum üzerinde kontrolünün bulunduğu kabul edilmektedir. Yukarıda da bahsedildiği gibi burada belirtilen %50 asgari iştirak oranının doğrudan olması şart değildir. Doğrudan asgari oran sağlanamasa da dolaylı iştirak oranı ile birlikte toplam iştirak payının %50'nin üzerinde olması durumunda, kontrol unsurunun varlığından söz edilmesi mümkün olacaktır.

Ayrıca, ilgili maddedeki doğrudan ya da dolaylı iştirak şeklinin yanı sıra, "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile Türkiye'deki bir şirketin yabancı bir şirkete tek başına %50'den daha az bir oranda iştirak etmesiyle birlikte, Türkiye'deki bir başka şirket/gerçek kişi ile birlikte toplamda %50'den fazla bir oranda iştirak edilmesi durumunda da yabancı şirket üzerinde kontrolünün bulunduğu söylenebilecektir. Burada, %50 şartını birlikte sağlayan Türkiye'deki şirket ile diğer şirket veya gerçek kişinin ilişkili olup olmamasının KEYK müessesinde herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

4



Yukarıda yer alan şekilde, Türkiye mukimi (A) Kurumu ve gerçek kişi (D)'nin, (C) Kurumuna toplam iştirak oranı %50 olduğundan (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde KEYK olarak değerlendirilecektir.

⁴ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

2.2 Gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması

KVK 7/1(a)'ya göre iştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirler pasif nitelikli gelir olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca, kanun hükmünden, "faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti" ifadesinden faaliyetin gerektirdiği büyüklükte sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı yapılmadan ve sadece kârın düşük vergili ülkede bırakılması amacıyla yapılandırılan bir alım-satım faaliyetinin de aktif gelir olarak dikkate alınmayacağı anlaşılmaktadır.⁵

2.3 KEYK'nın %10'dan az vergi yükü taşıması

KVK'nın 5/1(b) maddesine göre vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, %10'luk azami vergi yükünden kasıt efektif vergi yüküdür. Bu nedenle, vergi yükü bir dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

2.4 Gayri safi hasılatı 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi

Yurt dışında mukim iştirakin KEYK olarak değerlendirilebilmesi için ilgili yılda gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir. Yurt dışında mukim iştirakin kazancının, Türkiye'deki ana şirketin hesaplarına dahil edilmesi sırasında, iştirakin ilgili hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak yabancı para cinsinden olan hasılatın TL'ye çevrilmesi gerekecektir.

3. KEYK yaklaşımları

3.1. Kurumlar vergisi matrahına dahil edilecek KEYK kazancı

Tebliğ'e göre KEYK şartlarının sağlanması durumunda yurt dışı kurum kazancından Türkiye'deki şirkete isabet edecek tutarı hesaplamak için ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek iştirak oranı dikkate alınacaktır ve yurt dışındaki iştirakin elde etmiş olduğu kâr, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla Türkiye'deki şirketin vergi matrahına hisseleri oranında dahil edilecektir. Diğer bir ifade ile, iştirak oranının ilgili dönem sonunda %50'den aşağı olması, yurt dışı iştirak kazancının Türkiye'de vergilenmemesi için yeterli olmayacaktır. Ancak, ilgili vergilendirme dönemi içerisinde %50'den daha fazla iştirak oranı olmuş olsa dahi hesap döneminin kapanmasından

önce herhangi bir tarihte hisselerin tamamının elden çıkarılması durumunda (muvazaa olmaksızın) vergileme şartı gerçekleşmemiş olacaktır.

3.2. KEYK bünyesindeki zararlar

KEYK'nın geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabilir bir kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir. Söz konusu KEYK zararları, iştirakin sonraki yıl kazancının belirlenmesinde indirim konusu yapılabilecektir; ancak söz konusu kuruma iştirak eden Türkiye'de mukim kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

3.3. Yurt dışında ödenen vergiler

KVK'nın 33. maddesine göre, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsubu mümkündür. KEYK olarak kabul edilen yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu iştirakin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsuba esas alınacak verginin KEYK'nın bulunduğu ülkede ödenen vergi olması şarttır. Diğer bir deyişle, KEYK'nın bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu iştirakin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

3.4. KEYK'nın kâr payı dağıtması halinde vergileme

Türkiye'de vergilendirilen iştirak kazancının, KEYK tarafından sonradan ortaklarına dağıtılması durumunda, daha önce vergilendirilen kazançta isabet eden kâr payları tekrar Türkiye'de vergiye tabi tutulmayacaktır. Yurt dışı iştirak tarafından Türkiye'de vergiye tutulmuş olan kazançtan daha fazla kâr payı dağıtması durumunda, sadece vergilendirilmemiş kısımlar vergiye tabi olacaktır. Bu sayede çifte vergilendirme önlenmiş olacaktır.

3.5. İştirakin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖA bulunması

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lar, Türkiye'nin yerel mevzuatında yer alan KEYK kazancı hükümlerine göre Türkiye mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmamaktadır. Bu doğrultuda yurt dışında mukim bir şirket tarafından Türkiye'deki bir şirkete kâr payı dağıtılması (veya dağıtılmaması) durumunda yine yerel KEYK hükümleri uygulanacaktır.

ÇVÖA'lara göre çifte vergilendirme "istisna" ve "mahsup" yöntemleriyle önlenmektedir. Mahsup yönteminin geçerli olduğu anlaşılmalarda ilgili ülkeler tarafından daha önce KEYK kapsamında vergilendirilen yurt dışında iştirak edilen kurum tarafından kâr payı dağıtılması ve dağıtılan kâr payının aynı ülke tarafından vergilendirilmesi durumunda, iştirakin bulunduğu ülke ile Türkiye arasındaki ÇVÖA hükümleri ile KVK'nın 33. maddesi hükümleri çerçevesinde mahsup işlemi yerine getirilecektir. Mahsup sonrasında kalan bir tutar olması durumunda, daha önce KEYK kazancı olarak vergilendirilen kazanç üzerinden ödenen verginin söz konusu kâr payına atfedilen kısmının da kalan tutar üzerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Kâr payının Türkiye'ye getirilmesi durumunda mahsup edilemeyen kısım iade edilebilecektir.⁶

⁵ Serdar Altay, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Hükümleri Işığında " Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı " Kavramı", Vergide Gündem, Aralık 2016.

⁶ KEYK müessesesinin ÇVÖA'lar karşısındaki durumu konusunda, bkz. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 7.6. bölümü

Türkiye'nin taraf olduğu bazı ÇVÖA'larda (örneğin Hollanda), Türkiye mukimi şirketlerin yurt dışındaki iştiraklerinden elde edileceği kâr payları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Böyle bir durumda, KEYK kazancı hükümlerine göre vergilendirilen kazanç üzerinden ödenen vergiden, dağıtılan kâr payı tutarına isabet eden kısım ilgili tam mükellef şirkete iade edilebilecektir.

Örneğin, KEYK olarak değerlendirilen bir Hollandalı şirkete iştirak eden Türk şirketin KEYK kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten ve istisnalar düşülmeden önceki vergi öncesi kurum kazancı olarak Türkiye'deki şirketin kurumlar vergisi ile geçici vergi matrahlarına eklenerek vergilendirilecektir. Sonrasında KEYK kapsamında vergilendirilen kazancın Türk şirketine dağıtılması durumunda, ÇVÖA'nın 23. maddesi uyarınca kâr payları için istisna yöntemi öngörüldüğünden, KEYK kazancının daha önce vergilendirilmesi nedeniyle bu kâr payına isabet eden vergi tutarı söz konusu kârın Türkiye'ye getirildiği dönemde iade edilebilecektir.

Bununla birlikte, halihazırda taslak kanun olarak mecliste onayda olan Çok Taraflı Anlaşma'nın ("MLI") mevcut haliyle yürürlüğe girmesi durumunda Hollanda - Türkiye ÇVÖA üzerinde etkisi olacağını belirlemek de faydalı olacaktır.

4. Son dönemdeki gelişmeler

OECD 20 Aralık 2021'de, OECD/G20 BEPS kapsamında onaylanan Global Anti-Base Erosion ("GloBE", "Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme") olarak adlandırılan iki kuraldan oluşan ve koşulları sağlayan çok uluslu şirketler için faaliyette buldukları her ülkede elde edilen gelirler üzerinden %15'lik asgari kurumlar vergisine tabi olmalarını sağlayacak "Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kuralları" yayımlamıştır. Bunu takiben AB Komisyonu söz konusu model kuralların AB üye ülkeleri arasında istikrarlı ve uyumlu olarak uygulanması için 22 Aralık 2021 tarihinde konuya ilişkin olarak bir taslak direktif yayımlamıştır.

AB Komisyonuna göre GloBE kuralları ile AB Vergiden Kaçınma Direktifi ("ATAD") çerçevesinde düzenlenen KEYK kuralları aynı doğrultuda uygulanacaktır. Dolayısıyla mevcut durumda prensipte öncelikle yine KEYK kuralları uygulanacaktır. Ancak

Globe kuralları ile KEYK kapsamındaki gelişmelerin yakından takip edilmesi; şirketlerin aksiyon planlarını söz konusu gelişmelere göre gözden geçirmesi gerekmektedir.

Türk mevzuatında yer alan KEYK uygulamasının özelliklerine baktığımızda ise, her bir hissedarın sahip olduğu iştirak oranından ziyade toplam iştirak oranına odaklanılması, KEYK kapsamında vergilendirilecek gelirden aktif/pasif gelir ayrımının yapılmaması, KEYK'nın bulunduğu ülkenin özelliklerini (vergi rejimi, ÇVÖA olup olmadığı vb.) dikkate alınmaması açısından diğer ülke uygulamalarına kıyasla kapsamlı KEYK rejimlerinden biridir.

Öte yandan halihazırda taslak kanun olarak TBMM'ye (Türkiye Büyük Millet Meclisi) onaya sunulan Çok Taraflı Anlaşma'nın mevcut haliyle yürürlüğe girmesi durumunda çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak Türkiye'nin benimsediği mahsup sisteminin KEYK düzenlemelerine de etkisi olabilecektir. Örneğin mevcut düzenlemeler çerçevesinde yurtdışında mukim bir iştirak Türkiye KEYK düzenlemeleri kapsamında değerlendirilse dahi, Türkiye'nin imzaladığı bazı ÇVÖA çerçevesinde bu iştiraktan elde edilecek temettü gelirinin Türkiye'de istisna tutularak ilave vergi yükü ortaya çıkmaksızın getirilmesi (ve KEYK düzenlemelerine uyum sağlanması) mümkün olabilmekteyken, Çok Taraflı Anlaşma çerçevesinde mahsup yönteminin benimsenmesiyle artık Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olma durumu gündeme gelebilecektir. Böyle bir durumda, KEYK'in oluşmasına sebep olan durumun ve tüm kurgunun; elde edilen gelirin kaynak ülkelerde vergilendirmeye tabi tutulup tutulmadığının; efektif vergi yükünün tespitinde doğrudan ve dolaylı iştirakler nezdinde ödenen vergilerin dikkate alınması gibi durumların değerlendirilmesi önem arz edebilecek olup, çifte vergilendirmenin önlenmesi adına lokal mevzuatta bu yönde bir düzenlemelerin yapılması beklenebilecektir.



⁶ KEYK müessesesinin ÇVÖA'lar karşısındaki durumu konusunda, bkz. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 7.6. bölümü

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.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsubu

Türk vergi sisteminde gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesi hususunda belirleyici unsurlardan ilki bu kişilerin mukimlik durumları olup, Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") ve Gelir Vergi Kanununun ("GVK") 3'üncü maddeleri uyarınca tam mükellefiyete tabi kişi veya kurumların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden Türkiye'de vergiye tabi oldukları belirtilmiştir. Bu kapsamda, söz konusu kişi ve kurumların Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden ilgili ülkede de vergilendirme yapılması halinde mükerrer vergilendirme problemi doğabilmektedir. Diğer taraftan, olası bir mükerrer vergilendirilmenin önlenmesi amacıyla Türk vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yurt dışında ödenen bu vergilerin Türkiye'de ödenen vergilerden mahsubuna imkân tanınmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye'de mahsubu

Türkiye'de tam mükellef kurumlar, yurt dışında yeni yatırımlar yapma veya mevcut faaliyetlerini devam ettirme amacı ile yurt dışında şirket ve/veya şube kurma, başka bir şirkete ortak olma, işyeri veya daimî temsilci kullanma seçeneklerini tercih edebilmektedir. Türkiye'de tam mükellefiyete tabi kurumların yurt içi ve yurt dışında elde ettikleri tüm kazançları KVK'nın 3'üncü maddesi kapsamında Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olduğundan, yurt dışında elde edilecek bu kazançların hem Türkiye'de hem de yurt dışında ilgili ülkede vergilendirilmesi gündeme gelebilmektedir.

Bununla birlikte, yurt dışında elde edilen ve Türkiye'de vergiye tabi olan kazançlar üzerinden hali hazırda ilgili ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin açıklamalara KVK'nın "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı 33'üncü maddesi ve 1 seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Buna göre;

- ▶ Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bahsi geçen vergilerin, yurt dışında yabancı para cinsinden ödenmiş olması durumunda, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettiği tarihteki kur esas alınacaktır.
- ▶ Kontrol edilen yabancı kurum kazancının bulunması durumunda, söz konusu kontrol edilen yabancı kurumun ilgili ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, bu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.
- ▶ Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Bu durumda kazanca ilave edilen kâr payı hesaplamasında, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler ve kârın Türkiye'ye aktarılması sırasında uygulanan temettü stopajı dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır. Yurt dışında ödenen temettü stopaj tutarının brüt tutarı ile gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin iştirak oranına tekabül eden kısmının Türkiye'de KV oranını aşmayacak şekilde mahsup edilmesi mümkün olacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin sınır

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilen detaylı açıklamalarda, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek tutarın, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı belirtilmiştir. Bu sınır dahilinde olmak kaydıyla, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilecektir.

Bununla birlikte, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için, yurt dışında elde edilen kazançların ilgili ülkede vergiye tabi matrahının Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş bir kazanç olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu

İlgili düzenleme ile, yurt dışında ödenen vergilerin sadece yıllık kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden değil, geçici vergilendirme dönemlerinde de mahsup edilebilmelerine imkân tanınmış olup; kurumların geçici vergi dönemlerinde yurt dışında elde ettikleri kazancın bulunması halinde, bu kazançlar üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilmektedir. Ancak bu şekilde indirilecek tutar, yukarıda da açıklandığı üzere yurt dışında elde edilen kazançlara ilgili geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin tevsiki

Yukarıda açıklanan şartlar dahilinde yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilebilmesinde en önemli unsur, söz konusu vergilerin ödendiğinin tevsiki olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilebilmesi için; bu vergilerin ilgili ülkede ödendiğine dair tevsik edici belgelerin ilgili yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda kullanılacak tevsik edici belgeler, ilgili ülkede verilen beyannameler ya da adına vergi kesintisi yapılanlar için bu kesintilerin gösterildiği beyannameler ve bildirgeler ile ödemeye ilişkin tahakkuk fişi vb. belgelerdir.

Bununla birlikte, İdare, konuyla ilgili vermiş olduğu muktezalarda ilgili ülke yetkili makamlarından alındıktan sonra noterce tasdik edilerek Yeminli Tercüman tarafından

Türkçeye çevrilen evrakların "Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi"nde belirtildiği şekliyle düzenlendiği ülkenin adı, belgeyi imzalayan kişinin adı ve sıfatı, belgeye basılan mührün ait olduğu makamın adı, tasdik edildiği yer ve tarihi, apostili düzenleyen makam ve bu makamın mührü veya kaşesi, apostili düzenleyen yetkilinin imzası ve apostil numarasını içerecek şekilde düzenlenmiş olması halinde, ayrıca konsolosluk tasdiki aranmayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla, yabancı ülkede ödenen vergilerin apostil ile belgelendirilmesi de tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir.

Diğer taraftan, yukarıda bahsedilen tevsik edici belgelerin Türkiye'de kurumlar vergisinin tarhiyatı sırasında vergi mükellefi tarafından ibraz edilemediği durumlarda, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek vergi Türkiye'deki kurumlar vergisi oranını aşmamak koşuluyla söz konusu ülkedeki mevcut kurumlar vergisi oranına göre hesaplanarak, tarhiyatın bu şekilde hesaplanacak miktara isabet eden kısmı ertelenebilecektir. Böyle bir durumda, ertelenen miktara ilişkin belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilerek, bu belgelerde yazılı kesin tutarlara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Ancak, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın, yukarıda bahsedilen belgelerin belirtilen süre içerisinde vergi dairesine ibraz edilmemesi veya ibrazından sonra tarhiyat sırasında ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması durumunda, tarhiyat sırasında ertelenen vergiler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsup sırası

Yukarıda açıklandığı üzere, yurt dışında ödenen vergiler yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanacak vergiden mahsup edilebileceği gibi, mükellefler ilgili mahsup işlemi yıl içinde verecekleri geçici vergi beyannameleri aracılığı ile de yapabilmektedirler.

Hesaplama sırasında, yurt dışında ödenen ve Türkiye'de mahsup edilecek vergi tutarının, ilgili gelirin Türkiye'de tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak tutarları aşmaması hususuna özen gösterilmelidir. Söz konusu tutar hesaplandıktan sonra, mükellefin hali hazırda yıl içinde kesinti yoluyla veya geçici vergi beyannamesi ile ödemiş olduğu vergilerin de bulunması durumunda, öncelikle yurt dışında ödenen vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek olup; artan tutar bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Yurt dışında ödenen vergilerin ilgili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında değerlendirilmesi

Anayasamızın 90'ıncı maddesinde belirtildiği üzere "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır". Söz konusu hüküm çerçevesinde, vergi ödenen yabancı ülke ile

Türkiye arasından imzalanmış bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının ("ÇVÖA") mevcut olup olmadığına dikkat edilmesi ve böyle bir anlaşma var ise ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Bu husus, söz konusu anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı bölümlerinde düzenlenmiş olup, Türkiye'nin taraf olduğu bazı anlaşmaların bu maddesinde birtakım kazançların Türkiye'de vergiden istisna edildiği görülebilmektedir. Böyle bir durumda, yukarıdaki bölümlerde de değinildiği üzere, Türkiye'de istisna edilen bir kazançla ilişkin olarak yurt dışında bu kazanç üzerinden ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışında edilen kazancın, ilgili ülkeler arasındaki ÇVÖA'da belirtilen oranı aşan bir şekilde yurt dışında vergilendirilmiş olması durumunda da ilgili vergilendirme ÇVÖA kapsamında bu verginin sadece ÇVÖA'da belirtilen orana tekabül eden kısmı Türkiye'de mahsup konusu olabilecektir. Aynı zamanda ilgili anlaşmaya aykırı bir şekilde, sadece lokal mevzuata göre yurt dışında vergilendirmenin gerçekleştirilmiş olması halinde, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi de mümkün olmayabilecektir. Böyle bir durumda, verginin kesildiği ülkede söz konusu verginin iade alınamaması halinde çifte vergilendirmeye yol açılabilecektir.

Çok Taraflı Vergi Anlaşması ("Multilateral Tax Instrument", "MLI") etkisi

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi (Base Erosion and Profit Shifting, "BEPS") kapsamında elde edilen kârların düşük vergili ya da hiç vergi uygulamayan ülkelere suni yöntemlerle aktarılmasını önlemek amacıyla 15 eylem belirlenmiş olup, bunların 15'incisi "Çok Taraflı Enstrüman" (Multilateral Instrument "MLI") olarak adlandırılmış olan Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme'dir.

Bu Sözleşme ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının çeşitli hükümlerinin topluca değiştirilmesi hedeflenmektedir.

Temel olarak çifte vergilendirme, istisna ve mahsup yöntemi olarak adlandırılan iki farklı yöntemle önlenmekte ve Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larının büyük çoğunluğu mahsup yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bununla birlikte, istisna yöntemini kabul eden ÇVÖA'larının, elde edildiği ülkede gelirin düşük oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi durumunda gelirin iki ülkede birden vergi dışı kalması sonucunu doğurması ihtimal dahilindedir.

Dolayısıyla, MLI'nın 5 inci maddesi, ÇVÖA'ların iki ülkede birden gelirin vergi dışı kalmasına neden olan hükümlerinin, bu sonucunun ortadan kaldırılması için değiştirilmesine yönelik üç seçenek (A, B veya C) sunmaktadır.

A ve B seçenekleri ÇVÖA'ların istisna yöntemini öngören 23'üncü maddelerini kısmen değiştirmekteyken C seçeneği, istisna yöntemi yerine, gelirin elde edildiği ülkede ödenen vergilerin kişinin mukim olduğu ülkede hesaplanan vergiden indirilmesine izin veren "mahsup" yöntemini kabul etmektedir.

Asimetrik uygulama (yani ülkelerin farklı seçenekleri tercih etmesi) durumunda ise taraf ülkenin tercih ettiği seçenek, kendi mukimleriyle sınırlı olarak uygulanabilecektir.

Söz konusu Kanun Teklifinin TBMM'de değişmeden kabul edilmesi durumunda, Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükteki ÇVÖA'larının bazılarında yer alan ve çifte vergilemenin istisna yöntemiyle önlenmesini içeren hüküm sadece mahsup yönteminin uygulanması şeklinde değişmiş olacaktır. Bu kapsamda, karşı ülkelerin seçimlerinin yaratacağı farklılıklar saklı kalmak üzere 22 ÇVÖ Anlaşmasına¹ bu değişikliğin etki etmesi beklenmektedir.

Türkiye'nin bu seçiminin anlaşmalarına uygulanabilmesi için, yukarıda yer verilen ülkelerin de bu maddeyi uygulayacağına dair seçim yapmış olması gerekmektedir. Söz konusu düzenleme yürürlüğe girdiğinde bu seçimi yapan ülkelerdeki şirketleri üzerinden yurtdışı yatırımlarını gerçekleştiren Türk yatırımcıların operasyonun yürütüldüğü ülkelere elde ettikleri gelirlerin temettü kazancı olarak Türkiye'ye dağıtıldığı noktada artık Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilecektir. Dolayısıyla aslında operasyonların yürütüldüğü kaynak ülkede vergilendirilen bir gelirin bir holding şirketi üzerinden yatırımın yapılıyor olması sebebiyle Türkiye'de vergilendirilmesi gündeme gelebilecektir. Böyle bir durumun gündeme geldiği noktada, çifte vergilendirmeyi önleyebilmek adına, yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu sistemine ilişkin mevzuatta bir değişiklik yapılarak doğrudan iştirake ilave olarak dolaylı iştirak nezdinde ödenen vergilerin de mahsubunun kurgulanması mümkün kılınabilir.



⁶ Arnavutluk, Azerbaycan, Bangladeş, Beyaz Rusya, Belçika, Hırvatistan, Estonya, Hindistan, Endonezya, Kırgızistan, Letonya, Litvanya, Makedonya, Moldova, Fas, Slovakya, Sudan, İsveç, Tayland, Hollanda, KKTC, Türkmenistan.

Bu makedede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makededeki 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.

Son zamanlarda uluslararası düzlemde gerçekleşen vergi düzenlemeleri

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) öncülüğünde yürütülen çalışmalar (2013 yılında başlatılan Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı; "BEPS" projesi) ile birlikte, Avrupa Birliği (AB) bünyesinde meydana getirilen düzenlemeler, ülkelerin kendi yerel vergi mevzuatlarında gerçekleştirdiği değişiklikler, tasarı teklifleri, uluslararası vergi düzleminde hareketli günler yaşamamıza sebep olmaktadır.

Özellikle son dönemlerde gündemden düşmeyen zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik çalışmalar, şirketlerin agresif vergi planlamalarının önüne geçilme çabası, ülkelerin vergi matrahlarının arttırılması gibi amaçlar yeni vergisel düzenlemeleri gözler önüne sermektedir.

Söz konusu yeni düzenlemelerin şirketlerin, yatırım ve ticari kararlarına doğrudan etki edebilecek nitelikte olduğu göz önüne alındığında, uluslararası vergi gelişmelerinin yakından takip edilmesi ve buna uygun aksiyon adımlarının alınması şirketler nezdinde faydalı olacaktır.

Bu kapsamda gerek ülkelerin yerel mevzuatlarında gerek ise OECD ve AB çatısı altında gerçekleşen güncel vergisel gelişmelerden derlediğimiz dikkat çekici uluslararası vergi haberleri düzenlemeleri özet şeklinde aşağıda sunulmuştur.

I. Ülkelerin yerel vergi mevzuatlarındaki değişimlerden dikkat çeken başlıklar

Hollanda

- **2024 yılı itibariyle, belirli durumlarda temettüler (kâr payı) üzerinden koşullu stopaj kesintisi uygulanacaktır.**

Hollanda'da, 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren belirli koşullarda uygulanacak kâr payı stopajına yönelik bir yasa kabul edilmiştir. Söz konusu yasaya göre kâr payı stopajı aşağıdaki durumlarda uygulanacaktır:

- Düşük vergili yetki alanlarında "low-tax jurisdictions" (yani, kârlar üzerinden yasal vergi oranı %9'un altında olan ülkelerde) yerleşik ilişkili şirketlere yapılan temettü ödemelerinde; ve
- Suistimal durumlarında, diğer bir deyişle Hollanda temettü stopaj uygulanmasından kaçınmak için yapay düzenlemelerin (artificial arrangement) kullanıldığı durumlarda.

Sözü edilen vergi, yalnızca yukarıda belirtilen iki durum için geçerli olduğu için "koşullu" olarak adlandırılmaktadır.

Söz konusu koşullu stopaj uygulamasının önemli bir sonucu, düşük vergili ülkelere yapılan tüm temettü ödemelerinin vergilendirilecek olmasıdır. Bu durum, yeni getirilen koşullu stopajın (belirtilen şartların sağlanması halinde) Hollanda'daki iştirak kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceği anlamına gelmektedir.

► **Geçmiş yıl zararlarının mahsubu ve süresine ilişkin değişiklikler yapılmıştır.**

1 Ocak 2022 tarihinden itibaren geçmiş yılların vergi zararları artık süresiz olarak ileriye devredilebilecektir; ancak zararlar sadece 1 milyon Euro'ya kadar kullanılabilir veyahut kâr 1 milyon Euro'yu aşarsa, mahsup edilebilecek zarar tutarı 1 milyon Euro ve 1 milyon Euro'yu aşan kârın %50'si kadar olacaktır.

Söz konusu sınırlamalar, kurumlar vergisi çerçevesinde geriye dönük vergi zararı mahsupları için de geçerli olacaktır. Bu durum, kâr etmekte olan bir işletmenin, diğer yıllardan kaynaklanan zararları için azami 1 milyon Euro'ya kadar, süresiz olarak mahsup edilebileceği anlamına gelmektedir. Daha sonra, bir yıla ilişkin vergiye tabi kârın sadece %50'si (1 milyon Euro'yu aşması durumunda) diğer yıllardan kaynaklanan zararlar ile mahsup edilebilecektir.

► **1 Ocak 2021 tarihinden itibaren faiz ve gayri maddi hak (royalty) ödemelerine belirli durumlarda stopaj uygulanacaktır.**

31.12.2020 tarihine kadar, Hollanda mukimi şirketler tarafından ilişkili şirketlere yapılan faiz ve gayri maddi hak (royalty) ödemeleri Hollanda'da stopaja tabi tutulmamaktaydı.

1 Ocak 2021'den itibaren ise, Hollanda'da mukim bir şirket tarafından, düşük vergili veya vergi konusunda iş birliği yapmayan bir ülkede mukim ilişkili kişilere yapılan faiz ve gayri maddi hak (royalty) ödemeleri, Hollanda'da stopaja tabi tutulmuştur.

Söz konusu verginin getiriliş sebebinin, Hollanda'nın, düşük vergi oranına sahip ülkelerde yer alan ilişkili kişilere yapılacak faiz ve gayri maddi hak (royalty) ödemelerinde, ara (geçit) ülke olarak kurgulanması yolunun önlenmesi olduğu gösterilmiştir.

► **Hollanda, 1 Ocak 2022 itibariyle geçerli olan ATAD II ters hibrit kurallarını içeren bir yasa çıkarmıştır.**

Hibrit uyumsuzluk (sınır ötesi bir faaliyetin, ilgili ülkelerin vergi sistemleri tarafından farklı şekilde nitelendirilmiş olmaları nedeniyle vergi dışı kalması durumu) düzenlemeleri sayesinde, Çok Uluslu İşletmelerin (ÇÜİ) vergi ödemekten kaçınabildiği gözlenmektedir. OECD tarafından yürütülen BEPS 2 numaralı eylem planı altında ise söz konusu vergi dışı kalınması durumunun önlenmesi adına "Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkilerinin Giderilmesi" konusu düzenlenmektedir.

Avrupa Birliği (AB) cephesinde de OECD BEPS 2 numaralı eylem planı ile uyumlu olarak, Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktifi "The Anti Tax Avoidance Directive, ATAD" uygulaması gündeme getirilmiştir. Her ne kadar BEPS'te yer alan eylem planları tavsiye niteliğinde olup hukuki bir bağlayıcılık getirmese de AB tarafında ATAD kapsamında getirilen ilgili düzenlemeler AB üye ülkeleri için bağlayıcı olup, üye ülkelerin yerel mevzuatlarına bu düzenlemeleri aktarmaları gerekmektedir.

Bu kapsamda, Hollanda hükümeti 2022 Vergi Planının içinde, 2016 Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif'in Değişikliğine İlişkin Direktif'in (2017/952) (ATAD II) spesifik ters hibrit hükümlerini uygulamaya yönelik kanun teklifi sunmuştur. 27 Aralık 2021 tarihinde sözü edilen kanun teklifi resmi olarak kabul edilmiştir.

Birleşik Arap Emirlikleri (BAE)

► **BAE, Haziran 2023 itibariyle %9 federal kurumlar vergisi uygulamasına hazırlanmaktadır.**

BAE Maliye Bakanlığı'nın 31 Ocak 2022 tarihinde yayımlanmış olduğu açıklamaya göre 1 Haziran 2023 tarihinden itibaren başlayan mali yıllara uygulanmak üzere eşiklere göre federal kurumlar vergisi uygulaması yürürlüğe girecektir. Hesap dönemi 31 Aralık'ta biten kurumlar için uygulama 1 Ocak 2024'ten itibaren uygulanacaktır.

Açıklanan federal kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin henüz bir kanun taslağı yayımlanmamış olsa da uygulamanın detaylarına BAE Maliye Bakanlığının hazırlayıp yayımlanmış olduğu "Sıkça Sorulan Sorular" dokümanında zamanlama, oran ve eşikle, matrah, mükellef, istisnalar, stopaj, mahsup, transfer fiyatlandırması ve beyan usulleri hakkında birtakım açıklamalara yer verilmiştir.

Sözü edilen oran ve eşiklere dair paylaşılan bilgiler şu şekildedir:

- 375.000 AED'ye kadar olan vergilendirilebilir gelirler için oran %0 olarak uygulanacaktır.
- 375.000 AED'yi aşan vergilendirilebilir gelirler için oran %9 olarak uygulanacaktır.
- OECD BEPS 2.0 küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması kapsamına uygun olarak konsolide gelirleri 750 milyon EUR'u aşan ÇÜİ'lere ise farklı bir oran uygulanacaktır (Herhangi bir oran belirtilmemiş olsa da bu oranın uygulamaya uygun olarak %15 olması beklenmektedir).

Matraha yönelik açıklamalara dair ise aşağıdaki hususlar aktarılabilir:

- BAE işletmelerinin, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış oldukları finansal tablolarında belirtilen kârlar federal kurumlar vergisinin matrahını oluşturacaktır.
- Matrahın belirlenmesinde bazı istisnalar ve düzeltmeler uygulanacaktır.
- Bazı şartların sağlanması halinde geçmiş yıl zararlarının gelecek yıl kurum kazançlarından indirimi mümkün olacağı görülmektedir.

Mükellefler başlığı açısından bakıldığında, ticari işletme lisansı ile BAE'de ticari faaliyet gerçekleştiren bütün gerçek ve tüzel kişiler federal kurumlar vergisine tabi olacağı öngörülmektedir. Bu kapsamda bankacılık faaliyetleri gerçekleştiren kişiler de federal kurumlar vergisine tabi olacaktır. Doğal kaynakların çıkarılması faaliyetleri gerçekleştiren ve Emirlik seviyesinde vergiye tabi olan işletmeler ise federal kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Belirli şartları sağlayan iştiraklerden elde edilen kâr payları ve değer artış kazançları federal kurumlar vergisinden istisna olacaktır. BAE işletmelerinin federal kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve her bir mali yıla ilişkin federal kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda ibraz etmeleri gerekecektir. Bununla birlikte geçici kurumlar vergisi uygulaması söz konusu olmayacaktır. Belirli şartlar altında, BAE şirket grupları vergisel açıdan birlik oluşturabilecek ve tek bir mükellef olarak değerlendirilebilecektir.

Bununla birlikte, serbest bölgede faaliyet gösteren işletmeler federal kurumlar vergisine tabi olacaktır; ancak serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelere halihazırda tanınan teşviklerin uygulanmaya devam edeceği belirtilmiştir. Söz konusu işletmelerin federal kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve beyanname vermesi gerekecektir.

Federal kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin detayların, BAE Maliye Bakanlığı tarafından 2022 yılı ortalarına doğru paylaşılacağı ifade edilmiş olup, gelecek günlerde rastlayabileceğimiz uygulamaya yönelik detaylar merakla beklenmektedir.

Polonya

► Pasif nitelikli gelir ödemelerinde, mukim olmayan alıcılara zorunlu stopaj uygulaması getirilmiştir.

1 Eylül 2021'de Polonya hükümeti "Polski Lad" olarak anılan bir yasa tasarısı sunmuştu. Yasa tasarısında, 2022 Bütçe Kanununu destekleyen vergi tedbirlerini içeren, asgari kurumlar vergisinin de önerildiği, kapsamlı bir vergi reformu temsil edilmekteydi. Söz konusu yasa Aralık 2021'de Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Polski Lad ile yapılan düzenlemelerden biri, yurt dışı ilişkili kişilere yapılan pasif nitelikli gelir ödemelerine getirilen zorunlu stopaj uygulamasıdır.

Bu kapsamda 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren, Polonya mukimi bir vergi mükellefi tarafından ilişkili kişi olarak nitelendirilen ve Polonya mukimi olmayan kişilere yapılan faiz, temettü, gayri maddi hak gibi ödemelerde, aynı kişiye yapılan bu tür ödemelerin yılda toplam 2 milyon PLN'yi aşması halinde, söz konusu ödemeler üzerinden stopaj kesintisi yapılacaktır. Bu düzenleme, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde, ödemeyi yapan açısından stopaj yoluyla vergilendirmenin veya düşük oranda stopaj uygulanamayacağı anlamına gelebilmektedir.

► Polonya'da şahıslar için gelir vergisi oranı %17'den %12'ye düşürülmüştür.

"Polski Lad" ile getirilen bir diğer düzenleme ise Polonya hükümeti'nin, 120.000 PLN'ye kadar olan kazançlara (artan oranlı tarifinin en alt sınırına ilişkin) dair kişisel gelir vergisi oranının %17'den %12'ye düşürülmesidir. Sözü edilen oran değişikliği 1 Ocak 2022'den itibaren geçerli olmuştur.

Fransa

► Fransa'da Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

Fransa'da 1 Ocak 2022 tarihinde Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu (Code des impositions sur les biens et services, CIBS) yürürlüğe girmiştir. CIBS'nin, önceden yasalaştırılmış olsun ya da olmasın çok sayıda metne dahil edilmiş vergi hükümlerini birleştirip uyumlu hale getirmekte olduğu ve yasanın çok daha açık ve ulaşılabilir olmasının amaçlandığı belirtilmiştir.

Bu anlamda enerji üzerindeki tüketim vergileri; alkol üzerindeki tüketim vergileri; Fransa, Korsika ve Denizaşırı Topraklarda üretilen tütün üzerindeki tüketim vergileri; yol vergileri; hava

taşımacılığı vergileri; denizcilik vergileri; ve sanayi ve zanaat faaliyetleri vergileri CIBS kapsamına girmektedir.

Bununla birlikte, ilerleyen zamanda KDV, rıhtım vergileri (octroi de mer) ve diğer sektörel vergilerin de CIBS kapsamına alınması beklenmektedir.

İsveç

► 2022 yılı İsveç bütçe tasarısında, vergi indirimleri ve mukim olmayanlara ödenen temettülere ilişkin yeni stopaj yasası öngörülmektedir.

Mevcut durumda, İsveç'te yerleşik bir şirket tarafından Türkiye'de yerleşik bir şirkete dağıtılacak olan temettülerde İsveç yerel mevzuatı gereği %30 oranında stopaja tabidir. Ancak yerel muafiyeti düzenleyen kurallar uyarınca söz konusu temettüler stopaja tabi olmayacaktır. Bununla birlikte, yerel mevzuatta değişikliğe neden olacak teklifin yürürlüğe girmesi durumunda %0 stopaj uygulaması son bulabilecektir.

Bu kapsamda, İsveç Maliye Bakanlığı 2020 yılında, temettüler üzerinden uygulanan stopaja ilişkin eski kanunun yerini almak üzere yeni bir kanun teklifi sunmuştu. İsveç hükümetinin son güncellemesine göre, önerilen yeni temettü stopajına yönelik kanunun (new Dividend Withholding Tax Act) 1 Ocak 2024'te yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

Yeni kanun teklifi ile önerilen değişikliklerden biri de İsveç'in resmi yararlanıcı "formal owner" kavramını OECD'nin gerçek lehdar "beneficial ownership" kavramıyla uyumlu hale getirilmesidir. Söz konusu yeni kanun değişikliğine ilişkin gelişmelerin takip edilmesi önem arz etmektedir.

Kanada

► Kanada, hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri kurallarına ilişkin kanun teklifi yayımlamıştır.

OECD bünyesinde yürütülen BEPS projesi altında yer alan 2 Numaralı Eylem Planı kapsamında, 2012 yılından itibaren ülkeler, belirli hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinden doğan vergi kayıplarını önlemeye yönelik düzenlemeler yapmaktadır. Bu sayede bir ülkede vergiye tabi olmayan bir gelirin diğer ülkede indirim konusu yapılmasının ve yurtdışında ödenen verginin birden çok kez mahsup edilmesinin önlenmesi yolları ile çifte vergilendirmeme durumunun engellenmesi hedeflenmektedir.

Bu kapsamda, ÇUİ'lerin adil vergilendirmesine yardımcı olmak adına, 29 Nisan 2022'de Kanada Hükümeti, bazı hibrit uyumsuzluk düzenlemelerini ele almak için taslak kanun teklifleri ve bununla birlikte hibrit uyumsuzluk kurallarına ilişkin açıklayıcı notlar yayımlamıştır.

Yayımlanan söz konusu notlarda belirtilen kuralların, genel olarak BEPS Eylem 2, Hibrit Uyumsuzlukların Etkilerinin Giderilmesi, kapsamında hazırlanan raporda yer alan öneriler ile uyumlu ve tutarlı olması amaçlanmıştır.

Yürürlüğe girmesi durumunda, hibrit uyumsuzluk kurallarının, 1 Temmuz 2022 tarihinde veya sonrasında gerçekleşen ödemeler için uygulanmaya başlayacak olduğu ve mevcut düzenlemeler için herhangi bir muafiyetin bulunmadığı belirtilmiştir. Gelişmeler bu anlamda takip edilmelidir.

II. OECD ve AB düzleminde dikkat çeken başlıklar

Uluslararası vergilendirmeye ilişkin hali hazırda yürürlükte olan kuralların hızla küreselleşen ve dijitalleşen dünyada iki temel problemi çözmede uzun zamandır yetersiz kaldığı söylenebilmektedir. Bunlardan biri, mevcut kuralların ÇUİ'lerin başka bir ülkede ancak "fiziksel" olarak varlık göstermesi halinde vergilendirilmesi gerektiğidir. Diğer temel bir sorun ise, var olan düzenlemelerin zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesine engel olamamasıdır.

Söz konusu temel sorunlar, OECD tarafından yürütülen dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar ışığında, 1. Sütun (Pillar I) ve 2. Sütun (Pillar II) çözüm yaklaşımlarını gündeme taşımıştır.

Genel bir bakış açısıyla 1. Sütun ve 2. Sütun oluşumlarını özetlemek gerekirse, 1. Sütun altında bugüne kadar uygulanan vergi modelinin temelini oluşturan "fiziki işyeri şartına bağlı vergileme" sona erecektir. Küresel vergilendirilebilir kârın "nexus" kavramı ile birlikte adil bir şekilde kaynak (gelir elde eden) ülkelere dağıtılması sağlanacaktır. Burada önemli olan husus uygulamaya geçilmesi ile dijital hizmet vergilerinin ve ülkelerin tek taraflı olarak uyguladıkları vergilerin kaldırılmasının söz konusu olacağıdır.

2. Sütun kapsamında ise, Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme (GloBE) Kuralları ile dijitalleşme ve küreselleşmenin uluslararası vergileme alanında yarattığı zorlukların önüne geçmek, vergi adaleti sağlayarak şeffaflık ve eşit şartlara dayalı bir vergileme düzeni kurulması hedeflenmektedir. Bu doğrultuda ÇUİ'lerin efektif vergi oranının asgari bir orana getirilerek (%15) düşük vergili ülkelere eksik vergilendirmenin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

► OECD, 2. Sütun kapsamında küresel asgari kurumlar vergisine ilişkin model kuralları yayımlamıştır.

20 Aralık 2021 tarihinde, OECD/G20 BEPS kapsamında onaylanan iki sütunlu yaklaşımın (BEPS 2.0) ikinci adımına dair "Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kuralları" yayımlanmıştır. Model Kurallar, bir bütün olarak "Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları (GloBE Kuralları)" olarak adlandırılan "Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusion Rule - IRR)" ve "Düşük Vergilendirmeye Tabi Ödemelere İlişkin Kuralı (Undertaxed Payment Rule-UTPR)" kapsamaktadır.

Model Kurallarla birlikte, OECD ayrıca kuralların bir özetini (The Pillar Two Model Rules in a Nutshell), GloBE kurallarının işleyişine genel bir bakışı (Fact Sheets) ve Sıkça Sorulan Sorular (Frequently Asked Questions) dokümanını yayımlamıştır.

► Avrupa Komisyonu, küresel asgari kurumlar vergisine ilişkin direktif önerisi sunmuştur.

BEPS 2.0'nin 2. Sütuna (Pillar 2) ilişkin olarak, Avrupa Komisyonu 22 Aralık 2021 tarihinde, AB içerisindeki yüksek hacimli ciroya sahip grupların faaliyet gösterdikleri yetki alanlarında asgari vergi oranı ödemelerini sağlamak için bir Direktif önerisi sunmuştur.

Öneride, yılda 750 milyon Euro'dan fazla konsolide mali gelire sahip olan ve bir AB Üye Devletinde yerleşik ana şirket veya bir iştirake sahip olan hem yerel hem de uluslararası gruplar için asgari %15 oranında efektif vergi oranı öngörülmektedir.

Direktif önerisine göre, efektif vergi oranının hesaplanması, uluslararası düzeyde kararlaştırılan şekilde grup başka bir kuruluşu atamadıkça, grubun nihai ana kuruluşu tarafından yapılacaktır. Efektif vergi oranı, yetki alanındaki kuruluşlar tarafından ödenen vergilerin gelirlerine bölünmesiyle her bir yetki alanına göre belirlenmektedir. Bu doğrultuda belirli bir yetki alanındaki kuruluşlar için uygulanan efektif vergi oranı %15'in altındaysa, grup, söz konusu oranı %15'e çıkarmak için ilave vergi ödemek durumunda olacaktır.

► Avrupa Komisyonu, paravan şirketlerin vergi amaçlı kullanımıyla mücadelede yönelik direktif önerisi sunmuştur.

22 Aralık 2021 tarihinde Avrupa Komisyonu, ana ticari faaliyeti olmayan, paravan şirket olarak nitelendirilebilecek, işletmelerin vergisel amaçlı kullanımıyla mücadelede yönelik bir direktif önerisi "Unshell Directive" sunmuştur.

Aynı zamanda Vergiden Kaçınma Karşısı Direktifi 3 "ATAD III" olarak da adlandırılan direktif ile, AB'de ekonomik faaliyeti olmayan veya asgari düzeyde ekonomik faaliyet gösteren şirketlerin önüne geçilmesi ve zararlı vergi avantajının sağlanmaması hedeflenmektedir. Bu doğrultuda direktif kapsamında, şirketlerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma amaçlarıyla hareket etmesinin önlenmesine yönelik asgari varlık testi "substance test", belgeleme gereklilikleri gibi birtakım özel düzenlemelere yer verilmiştir.

Önerilen direktifin kabul edilmesinin ardından, AB üye devletlerin direktifi 30 Haziran 2023'e kadar yerel mevzuatlarına aktarması ve düzenlemelerin 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla uygulanması öngörülmektedir. Dolayısıyla, direktifin kabul edilmesi durumunda, uygulanması için AB üye devletlerin yerel mevzuatına ilgili tarihe kadar girmiş olması gerekmektedir.

► AB, kamuya açık ülke bazlı raporlamaya ilişkin direktif çıkarmıştır.

21 Aralık 2021'de, Kamuya Açık Ülke Bazlı Raporlama "PCbCR" Direktif'i yürürlüğe girmiştir.

Hali hazırda AB'de faaliyet gösteren ve küresel konsolide geliri son iki yılda 750 milyon Euro'yu aşan ÇUİ'ler ile AB'de en az bir tane "orta ölçekli" veya "büyük" iştirak veya şubeye sahip olmakla birlikte merkezi AB'de olmayan gruplar, direktif kapsamındadır.

Benzer şekilde BEPS çalışması kapsamında yer alan Ülke Bazlı Raporlama "CbCR" yükümlülüğü de konsolide cirosu 750 milyon Euro'yu aşan ÇUİ'ler için getirilmişti. Aradaki temel değişiklik ise, Ülke Bazlı Raporlama sadece ilgili ülkeler arasında vergi idareleri ile paylaşılırken, Kamuya Açık Ülke Bazlı Raporlama Direktifi ile Ülke Bazlı Raporlama'da sunulacak bilgilerin kamu ile paylaşılmasıdır. ÇUİ kapsamındaki tüm şirket bilgileri, ülkeleri, faaliyet alanları, çalışan kişi sayısı, ilişkili/ilişkisiz gelir

tutarları, vergi öncesi kâr/zarar, tahakkuk eden, ödenen vergiler, geçmiş yıl kâr/zarar bilgileri raporlanacak veriler arasında yer almaktadır. Söz konusu raporların, AB üye devletlerin resmi/kamu sicil kayıtlarında ve şirketlerin kendi internet sitelerinde en az 5 yıl boyunca yayımlanması öngörülmektedir.

Getirilen direktif ile vergi şeffaflığının artırılması ve belirli ÇÜİ'lerin vergi uyumları hakkında kamunun bilgilendirilmesi amaçlandığı söylenebilmektedir. Direktifin AB üye ülkelerin yerel mevzuatlarına 22 Haziran 2023 tarihine kadar aktarması gerekmektedir. Kapsama giren şirketlerin, elde ettiği gelir vergisi bilgisine ilişkin raporlamaları için ilk mali yıl, 22 Haziran 2024 tarihinde veya sonrasında başlayan mali yıl olacaktır.

Ancak AB üye ülkelerinin sözü edilen direktifi yerel mevzuatlarına öngörülen tarihten önce de aktarabilecekleri veya daha yakın tarihli bir geçerlilik tarihi öngörebilecekleri belirtilmiştir. Bu durumda ilgili ülkedeki kapsam dahilinde olan şirketler için, öngörülen ilk raporlama tarihi değişebilecektir.

III. Sonuç

Vergi mükelleflerinin günümüzün dijitalleşmiş ve küreselleşmiş dünya ekonomisinde daha uyumlu faaliyet gösterebilmesi adına, uluslararası vergilendirme kurallarının reforme edildiği günlere tanıklık etmekteyiz. OECD öncülüğünde gerçekleşen BEPS projesi uygulamaları kapsamında özellikle geride bıraktığımız yıl itibarıyla gündemden düşmeyen dijitalleşmeden kaynaklanan sorunlara çözüm önerisi kapsamındaki İki Sütunlu Yaklaşım Planı ile karşımıza çıkan küresel asgari vergi gündemi önümüzdeki zaman içerisinde ülkeler nezdinde gerçekleşecek köklü değişimlerin ayak sesleri olmaktadır.

BEPS eylem planları çerçevesinde ülkeler arasındaki zararlı vergi rekabetinin önlenip, vergide iş birliğine uzanan bir yaklaşıma girilmesiyle birlikte ülkelerin kendi yerel vergi mevzuatlarında yaptıkları değişiklikler, şirketlerin özellikle yurt dışında gerçekleştireceği ticari ve yatırım kararlarına doğrudan ve önemli ölçüde etki edebilecek niteliktedir. Bu noktada, özellikle çok uluslu şirket yapısına sahip olan yatırımcıların ilgili ülkelerdeki yerel vergisel mevzuat düzenlemeleri ile uluslararası vergilendirme kurallarında gerçekleşen değişimler karşısında hazırlıklı olmaları faydalı olacaktır. Tüm bunlar göz önüne alındığında değişen uluslararası vergi gündeminin güncel olarak titizlikle takip edilmesi oldukça önem arz etmektedir.



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.

Pillar I: A solution to address the tax challenges of digitalisation

With globalization, multinational enterprises (“MNE”) have become one of the basic building blocks of the economy. MNEs, whose portion in the world economy is increasing day by day, are trying to continue their activities subject to the tax legislation of more than one country, and in order to manage the tax costs that arise in this process, they bring up alternatives to invest in countries with lower tax burden. Tax problems such as the tax competition in the international arena caused by MNEs and the impossibility of the fair distribution of portions in the taxation of global incomes have led OECD and G20 countries to come together and develop some solution proposals.

OECD and G20 countries developed an Action Plan within the scope of the BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”) project in 2013 to struggle with tax planning strategies in which companies artificially shift their profits to low-tax or tax-free countries and take advantage of gaps and mismatches in tax rules to erode their tax bases. Later, 141 countries working together in the OECD/G20 Inclusive Framework started to implement the Action Plan consisting of 15 Article to effectively struggle with tax avoidance, increase the consistency of international tax rules, and provide a more transparent international tax environment. Although the implementation of the BEPS project is changing the international tax environment positively, tax problems arising from the digitalization of the economy continued until 2021. On October 8, 2021, OECD and G20 countries published the BEPS 2.0 statement, which includes a two-pillar solution proposal in addition to the BEPS Action Plan, with the acceptance of 137 member countries.

Pillar I, the first one of the two-pillar solution proposal, aimed to combine the insufficient unilateral efforts of countries (digital services tax, etc.) under a consensus to help prevent double taxation in the digitalized world. Pillar II, on the other hand, aims to ensure that MNEs are subject to fair taxation in all market countries where they operate, by introducing a global minimum corporation tax rate that countries can use to protect their taxation rights.

It is a fact that Pillar I is expected to replace some of the existing regulations on the taxation of multinational companies, as well as some unilateral policies that countries have implemented in recent years to tax digital companies. The most common example is the digital services tax (“DST”), which is a tax on the income of large digital companies. As Pillar I focuses on fairly identifying countries where profits are taxed, including many large digital companies, DSTs enacted by the respective countries are expected to be repealed after a transition period expected to be completed by the end of 2023.

A joint statement from Austria, France, Italy, Spain, the United Kingdom, and the United States on October 21, 2021, set forth a scheme for deducting digital service taxes and taxes collected in the transitional period prior to the enactment of the solution, following the entry into force of the Pillar I rules. On November 22, 2021, the Ministry of Treasury and Finance of Turkey announced the joint statement of Turkey and the USA, in which Turkey also accepted the same conditions as other countries. With this joint statement, the DST payable in the transition period in Turkey will be compared with the tax payable in the first year under Pillar I using the proportional method, and the excess DST amount allocated during the transition period will be offset against the taxes payable under Pillar I. Because, in the taxation

to be carried out within the scope of Pillar I, it is envisaged to use the "exemption" and/or "offset" methods in the country where MNEs are located in order to avoid double taxation. This will be necessary for the transition process that is expected to occur with minimal double taxation for both Pillar I and companies that will be liable under existing DSTs. The OECD's proposed solution, Pillar I and Pillar II, represents significant changes to the global international tax framework considered necessary to address the challenges associated with the taxation of digital and digitizing businesses and BEPS. OECD Pillar I aims to adapt the international tax system to new business models through consistent and simultaneous examination of profit distribution and nexus rules, by preventing unilateral taxes such as digital service tax from digital transactions or end-user transactions by acting on their own. In addition, with the implementation of the aforementioned two-pillar solution proposal, it is expected to create additional tax revenue and reduce profit transfer all over the world.

Nowadays, when the digital economy is globalizing and crossing the borders of the country, we can say that the tax measures taken by the countries unilaterally are insufficient to solve the problems related to the tax collection effectiveness. However, requesting countries to remove unilateral tax measures such as digital service tax and subjecting this to a certain schedule will not be easy and will not result in a short time. In addition, it is really important to prepare the necessary action plans by taking into account the Pillar I and II rules determined by the OECD, and this situation will have undeniable tax effects for the companies residing in Turkey, which have already directed their company structures to tax-effective countries.

What is global minimum corporate tax rate - Pillar II model rules

As a result of globalization, companies' portion in the global economy is growing day by day with the trend in digitalization. These developments cause serious tax losses in the source countries where the group companies are established, due to the fact that multinational companies prefer investing in no/low-tax jurisdictions. In this context, OECD developed strategies called Pillar I and Pillar II as a solution (together referred as a two pillar solution) to current or upcoming potential tax problems of globalization. This was assessed as a landmark reform to the international tax system.

The first releasing has come from the Pillar II side and OECD released Pillar Two Model Rules for domestic implementation of 15% global minimum tax on 22 December 2021. For the first time, taxpayers have a clearer outline of the Model Rules although it is still needed with much more details.

It can be said that the Pillar Two model rules provide governments a precise template for taking forward the two-pillar solution to address the tax challenges arising from digitalisation and globalisation of the economy under the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Evaluating the said Pillar Two Model Rules, it can be inferred that the rules define the scope and set out the mechanism for the so-called Global Anti Base Erosion (GloBE) rules under Pillar Two that introduce a global minimum corporate tax rate set at 15%. The minimum tax will apply to MNEs with revenue above EUR 750 million and is estimated to generate around USD 150 billion in additional global tax revenues annually.

The GloBE rules provide for a co-ordinated system of taxation intended to ensure large MNE groups pay this minimum level of tax on income arising in each of the jurisdictions in which they operate. The rules create a "top-up tax" to be applied on profits in any jurisdiction whenever the effective tax rate, determined on a jurisdictional basis, is below the minimum 15% rate.

Further in the Pillar Two Model Rules, it has been described the scope and sets out the operative provisions and definitions of the GloBE Rules.

On 14 March 2022, interested parties were invited to provide comments on the Implementation Framework of the global minimum tax and the public consultation meeting was held virtually 25 April 2022.

According to current news, these rules are now intended to be implemented as part of a common approach and to be brought into domestic legislation as of 2024, and it is expected that Turkey can make related legislative implementations in the years between 2022-2023.

A new era for bilateral agreements

As the existing double tax treaties are not adequate to prevent tax related problems arising from legislative gaps resulted from today's globalizing and digitalizing world, the BEPS Action Plan with 15 components has been developed by the OECD and the "Multilateral Agreement (MLI)" has been put into effect for the implementation of the reforms created by the BEPS to the existing bilateral agreements. The Agreement has been signed by 99 countries currently, and it is expected that more countries will sign the Agreement in the following periods.

The MLI is expected to modify the implementation of approximately 3000 bilateral tax treaties in order to eliminate double taxation. In order to apply the provisions of the Agreement for a specific double tax treaty, related countries should add the regarding bilateral agreement to their list. It also requires the implementation of agreed minimum standards to eliminate treaty abuse and to improve dispute resolution, while it provides flexibility to the countries regarding the optional standards.

The Agreement was also signed by Turkey and it will bring about significant changes to the existing bilateral agreements to which Turkey is a party. Considering Turkey's approach to the Agreement, significant changes to be brought by the MLI can be summarized as principal purpose test to be used to determine the main purpose of a transaction, taxation of capital gains, elimination of double taxation by including several options.

Although the MLI covers some of the BEPS Actions, it does not include any provisions related to BEPS Action Plan no.1 which is developed to overcome tax related issues arising from digitalization. OECD has developed a separate work in relation to such issues, but they should also be included within the MLI structure for the implementation. However, currently it is a gray area whether the additional work of OECD will be included in the MLI or not.

Recent developments under the scope of ATAD and DAC6 for companies operating in European Union

In line with the actions taken by the OECD to ensure tax transparency and prevent tax base erosion within the scope of the BEPS project, EU has also introduced various rules and obligations such as Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and Directives on Administrative Cooperation (DAC) in order to ensure the unity regarding the implementation and to maintain the regional stability within European Union. Although EU regulations do not directly affect Turkey, such regulations have still great importance as they can affect all companies operating in the EU region and have serious consequences in case of non-compliance.

ATAD I, which was accepted by EU member states at the Economic and Financial Affairs Council (ECOFIN) in 2016 provides for measures in the following five areas; general anti-abuse rules (GAAR), controlled foreign company (CFC) rules, interest limitation rules, hybrid mismatches and exit taxation. Following ATAD I acceptance, ATAD II is introduced as an amendment to the scope of hybrid mismatches set out in ATAD I and, added Permanent Establishment (PE), transfer, imported, dual residency and reverse hybrid entity mismatches to the definition of hybrid mismatches.

As the most recent directive, draft ATAD III is introduced in December 2021 and focuses on legal entities involved in cross-border activities by mainly targeting shell companies which have no or minimal economic activity and used for tax evasion and/or avoidance purposes. In this context, the Draft sets out rules to identify these shell companies and provides measures such as disallowing access to double tax treaties and penalties in case of non-compliance with the directive. Furthermore, automatic exchange of information between member states on companies at the risk of being deemed as a shell company is also envisaged in the draft.

Following BEPS and ATAD regulations, further directives were introduced by EU in order to ensure the integrity and transparency regarding the implementation of rules as well as the unity among the member states. Accordingly, DAC6 is accepted in 2016, which regulates automatic exchange of information in the field of taxation for cross-border reportable arrangements within the scope of the directive. In this context, except for the cases where specified otherwise, "intermediaries" defined in the directive is required to report transactions and arrangements mentioned above. Therefore,

it is crucial for companies operating in the EU to assess and review arrangements/transactions to determine whether they should be reported and to re-define/restructure their arrangements in cases where necessary to avoid any risk.

An overview to beneficial owner concept

The definition the term "beneficial owner" differs among OECD and Turkish tax legislation.

The beneficial owner is a vital concept in international taxation in order to ensure security.

The concept of beneficial owner, which has no exact equivalent in Turkish legislation is realized by considering the criteria in OECD Model Tax Convention, OECD Model Tax Convention Commentary ("OECD Commentary") and international judicial decisions.

The ultimate beneficial owner notification requirement included in the Turkish legislation is a regulation aimed at pointing out the beneficiaries of the income and wealth and thus preventing tax evasion.

A Quick overview to beneficial owner concept

The OECD Commentary defines beneficial owner as the person who has the full right to use and enjoy that income.

Although the concept of beneficial owner does not have a full equivalent in Turkish legislation, it is possible to evaluate the concept of beneficial owner by practicing the substance over form rule in the Tax Procedural Law. Furthermore, there are tax inspections concluded on the basis of various OECD and European Parliament reports, together with the substance over form rule.

Beneficial owner concepts in Turkish tax legislation

Turkey has published the General Communiqué on Tax Procedural Law no. 529 ("the Communiqué") on 13 July 2021. According to the Communiqué, Turkish tax legislation identifies the beneficial owner as the real persons who exercise ultimate control over the entities or assets.

The beneficial owner was defined by different international organizations before entering the Turkish legislation.

The beneficial owner definition was included in the Regulation on Measures Regarding Prevention of Laundering Proceeds of Crime and Financing of Terrorism with a regulation in 2014 following the definition of the Financial Action Task Force ("FATF"). Therefore, the Communiqué considers the FATF definition regarding the prevention of crimes such as money-laundering and terrorist financing in the determination the beneficial owner.

According to the Communiqué, it is compulsory to declare the individual/s who ultimately control or have ultimate influence over the legal entities or the entities without legal status.

Concrete differences between the OECD and Turkey's definitions

The beneficial owner concept in Turkish tax legislation is a regulation on the identification of persons (typically real persons) who exercise ultimate control over entities or assets and should not be confused with the term beneficial owner concept in the Double Tax Treaties, which refers to the persons having the full right to use or enjoy the income obtained.

Therefore, although as these two concepts are separate and should not be confused, both issues have their own importance separately. Considering the purpose of the beneficial owner regulation in Turkey, the notifications requirements to be fulfilled to the Revenue Administration should be compliant.

On the other hand, by considering the importance given to the beneficial owner concept in both Turkish tax legislation and the international taxation regulations, in the case of benefitting from the Double Tax Treaties, it would be important to emphasize that the conditions are met, and the relevant information is provided.

The practice of controlled foreign corporation rules

With globalization, many companies make their investments to no-tax or low tax rates jurisdictions in order to benefit from tax reliefs or reduced tax rates; and therefore, their practices have caused harmful tax competition and tax evasion. To eliminate the negative effects of the said jurisdictions with no-tax and low-tax rates on governments and prevent the harmful tax competition, countries take various tax security measures. Accordingly, one of the tax security measures implemented by countries is, undoubtedly, the Controlled Foreign Corporation ("CFC").

We see that the first practices in the field of CFC started in the USA in 1962, followed by England, Germany and Japan. Although the practices of CFC between countries differ from each other, they all serve the same purpose. In general, a CFC is a foreign corporation that is directly or indirectly controlled by a resident taxpayer. There are some criteria applied by the countries to determine the CFC. Some approaches refer to shareholder value or voting rights held by resident taxpayers, while others state that a foreign corporation is a CFC if it operates in a low-tax country. Further, the countries define CFC income differently; for instance, some countries apply CFC rules to all types of income, where others only apply them to passive income.

Turkish CFC rules have come into effect in Article 7 of Corporate Tax Code No. 5520. CFC regulations applies when Turkish tax-resident companies and real persons, either collectively or individually, and either directly or indirectly hold at least %50 of shares of a foreign company, in which the foreign company would carry the below listed conditions all at once:

1. More than 25% of the foreign company's income apart from the commercial, agricultural and independent professional services that are performed in conformity with the equity, organization and labour force, would constitute of passive nature income such as interest, dividend, rental income, royalty, capital gains,
2. Foreign company should be effectively taxed under 10%,
3. Total turnover of the company in a related year would exceed TRY 100,000.

If the foreign company would be classified as CFC, Turkish corporate taxpayer that holds shares in the foreign company would need to declare the profit that is attributable to its shareholding ratio in the foreign company as CFC income; it is considered as distributed even if the foreign company does not distribute its dividends. Accordingly, such CFC income would be subject to corporation tax ("CT") in Turkey. In case, foreign company distribute dividends to shareholders, the previously taxed portion is not subject to CT again.

On December 20, 2021, the Organisation for Economic Cooperation and Development ("OECD") released the model Anti Global Base Erosion Rules ("GloBE") approved within the scope of OECD/G20 BEPS, which are part of a two-pillar solution that provides a global minimum corporate tax of 15%. As a result of these developments, currently it is not expected that any changes will be made to regarding the CFC rules.

Considering the features of the CFC rules in Turkish legislation, it is one of the comprehensive CFC regimes compared to other countries' practices.

Foreign tax relief of taxes paid in foreign countries

Turkish tax system differentiates taxpayers into two groups based on their tax residency status: full liable taxpayers and limited liable taxpayers. In accordance with the Article 3 of both Corporation Tax Code and Income Tax Code, full liable taxpayers are taxed over their income acquired worldwide and such application might result in double taxation in cases where the income acquired outside Turkey is already taxed in that foreign jurisdiction. In this context, in order to avoid double taxation, Turkish tax system allows taxpayers to deduct the taxes they paid in foreign countries from the corporation tax calculated in Turkey, within certain limits specified in relevant local legislation and provided that all conditions are met. Furthermore, Double Tax Treaties also include provisions regarding the avoidance of double taxation between contracting states. Considering that international agreements such as double tax treaties should prevail in case of a dispute between the provisions of such international agreements and local regulations according to the Article 90 of the Constitution of the Republic of Turkey; for the deduction/offsetting of the taxes paid in foreign countries in Turkey, whether there is a Double Tax Treaty is concluded with the relevant country or not should also be evaluated as well as potential Multilateral Instrument ("MLI") effects on such treaty, in addition to ensuring that the criteria stated in local legislation are met.

Compilation of the recent international tax updates and news

International tax is experiencing hectic days with the studies (the Base Erosion and Profit Shifting; “BEPS” project started in 2013) carried out by OECD as well as regulations made by European Union and changes made in domestic tax regulations of countries, and their draft bill proposals.

Especially, the recent agenda which includes the studies on harmful tax competition, preventing the aggressive tax planning of companies, increasing the tax base of the countries leads to make new international and national tax regulations.

Although it is quite challenging to keep up with the intense flow of international tax developments worldwide, we would like to compile some current headlines especially occurred last year. In this regard, it was observed that countries 2022 budget have included numerous tax changes and especially changes on the withholding tax regulations are scope of the countries. Such as in the Netherlands, Poland, Sweden have introduced some new proposal or amend their current tax legislation in line with their political/lawful interest. All these changes in the local legislation includes provisions that are expected to impact the taxation of investments and business activity in the relevant countries. Also, income tax and corporate tax are another tax types which the countries can seek different approach on their tax law system. For instance, The United Arab Emirates (UAE) introduced a federal corporate tax regime which leads to a great surprise in the world. It is now curiously awaiting how the implication of the new regimes will affect the current corporations resides in the UAE. In other country side, such as Canada, it is proposed hybrid mismatch arrangement rules which is dealing with the Action 2 covered by the BEPS project conducted under the OECD.

Evaluating the context of the OECD agenda, while the studies on all the BEPS action plans are being maintained, developments regarding Pillar 1 and Pillar 2 currently keeps the international tax agenda busy. In the aspect of important developments in the EU, it can be stated that with the adoption of the public country-by-country reporting directive can be significant for the businesses that is in the scope of the directive. For many businesses, this will require the reporting of such information publicly for the first time. Also, pillar II directive published by EU and the EU draft ATAD III/ Unshell Directive are other headlines which can be worthwhile mentioned.

Considering new regulations can directly affect the investment and commercial decisions of companies, it would be crucial for taxpayers to closely monitor the recent international tax developments in order to take necessary actions.



Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.

Mayıs ayı “Gümrükte Gündem”i belirleyen başlıca gelişme, Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde değişiklik yapılması ve TRT Bandrol oranlarının güncellenmesi olmuştur.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin detaylar ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret gelişmelerini aşağıda bulabilirsiniz.

1- Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde değişiklik yapıldı.

25.05.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde kimi değişiklikler yapılmıştır.

İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurlarının gümrük idaresine beyanında, süre başlangıcı daha evvel söz konusu unsurun öğrenildiği ana göre tayin edilirken Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yapılan değişikliklerle birlikte süre başlangıcının söz konusu unsurların muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği aya göre tayin edilmesi benimsenmiştir. Buna göre, bu unsurların muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar gümrük idaresine beyan edilmesi ve vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

Yapılan bu değişikliklerle, Yönetmelik'in 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrası kapsamında beyanı gereken unsurların beyanı ve vergilerin ödenmesi dönemi daha somut bir kritere bağlanmış oldu.

Gümrük Yönetmeliği'nin 94 ve 130'uncu maddelerinde yapılan değişikliklerle, gümrük işlemleri bitirilen eşyanın tesliminin eşyanın konşimentosuna göre tayin edilmesi yönündeki mevcut anlayış terk edilerek eşyanın tesliminin eşya sahibi, taşıyıcı, işletici kuruluş veya bunların temsilcileri arasındaki sözleşme hükümlerine göre tayin edilmesi anlayışı benimsenmiştir.

Bu düzenlemenin, eşya sahipleri ile taşıyıcı ve işletici kuruluşlar arasında uzun uzun süreden beri ihtilaf konusu olan ordino uygulamasından kaynaklanan ihtilaflara çözüm olarak düşünüldüğü değerlendirilmektedir.

Yönetmelik'e eklenen 141/A maddesiyle izinli gönderici yetkisi kapsamında basitleştirilmiş beyan uygulamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre, izinli gönderici yetkisi kapsamında taşınması gerçekleştirilecek ihracat beyannameleriyle sınırlı olarak, gümrük beyannamesinin izinli gönderici tesisinin bağlı bulunduğu gümrük idaresi yerine kişinin yerleşik olduğu yerdeki gümrük idaresine verilmesine izin verilebilir. Bu kapsamda tescil edilen beyannamelerde eşyanın sunulduğu yerde görevli muayene memuru; belge kontrolü, muayene ve rejimin gerektirdiği diğer işlemleri beyanın verildiği yer gümrük idaresi adına gerçekleştirir.

Bu düzenleme ile birlikte izinli gönderici yetkisi kapsamında basitleştirilmiş beyan uygulaması gümrük mevzuatına girmiş oldu.

Yönetmelik'in 152, 153 ve 158'inci maddelerinde yapılan düzenlemelere göre, Gümrük idareleri, Kanunun 225'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca dolaylı temsilci olarak yetkilendirilen posta idaresi ve hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketlerin beyannameye eklenmesi gereken faturanın eklenmediği gümrük beyanını, beyan için gerekli bilgileri

içeren e-irsaliyenin beyannameye eklenmesi kaydıyla kabul edebilecekler. Bu usule göre verilen beyanı takiben yedi iş günü içerisinde tamamlayıcı beyan verilir.

İhracat rejimindeki eksik beyan uygulamasının kapsamını genişleten bu uygulamadan sadece onaylanmış kişi statü belgesi veya yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahibi kişiler yararlanabilecek olup uygulamanın yürürlük tarihi 25.06.2022'dir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 330'uncu maddesine eklenen fıkra ile satıcı veya göndericisi ile yurtdışındaki alıcısı belli olan eşya için Taşıma İşleri Organizatörlüğü Yönetmeliği kapsamında yetki belgesi sahibi olan ve taşıma belgesinde bildirim tarafı olarak yer alan taşıma işleri organizatörleri tarafından antrepo beyannameyi verilerek genel antrepolara konulabilmesine imkân sağlayan düzenleme yapıldı. Bu kapsamda antrepoya alınan eşya hakkında elleçleme işlemleri ile yurtdışındaki alıcısına sevki dışında bir tasarrufta bulunulmasına izin verilmeyecek olup taşıma işleri organizatörleri, kullanıcı olarak Yönetmelik'in 522'nci maddesinde belirtilen yükümlülükleri yerine getirmekten sorumlu olacaklardır.

Bu düzenleme ile birlikte, satıcı veya göndericisi ile yurtdışındaki alıcısı belli olan eşyanın taşıma işleri organizatörleri tarafından ve bu kişilerin sorumluluğunda Türkiye'de antrepo rejimine tabi tutulmasına olanak sağlandı.

Gümrük Yönetmeliği'nde yapılan değişiklik ile yatırım iznine tabi antrepolara da yatırım iznine tabi olmayan antrepolarda

olduğu gibi, antrepo açma ve işletme izinlerinin süresiz verilmesi uygulamasına geçilmiştir. Bugüne dek yatırım iznine tabi antrepolar için antrepo açma ve işletme izinleri 5 yıl süre ile verilmekte ve gerekli şartların sağlandığının tespit edilmesi şartıyla bu sürenin 5 yıl süreyle tekrar uzatılması söz konusu idi.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince kurulan anonim şirketlerin, Bakanlıkça belirlenecek tespit işlemlerini yapabilmesi için şirket ortaklarının tamamı ile şirketi temsil ve ilzama yetkili müdürlerin yanı sıra şirket yönetim kurulu üyelerinin de yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olması şartı getirildi.

Gümrük İboratuvarlarındaki yapılan tahlillerin ücretleri ortalama yüzde 35 oranında arttırıldı. İkinci tahlil ücreti numune başına 650 TL'den 885 TL'ye çıkarıldı. Böylece, beyannamenin birden fazla kalemden oluşması ve birden fazla kalemin tahlile tabi olması durumunda tahlillerden alınacak olan azami ücret 650 TL'den 885 TL'ye yükseltildi.

Yükümlünün talebine istinaden gümrük tarife istatistik pozisyonu belirlenmesine ilişkin olarak istenilen tahlillerden alınmakta olan ücret 650 TL'den 885 TL'ye arttırıldı.

2- TRT bandrol oranlarında güncelleme yapıldı.

26 Mayıs 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5610 sayılı Karar ile TRT bandrol oranları güncellenmiştir. Bahsi konu olan karar yayımı itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Güncellenen oranlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Ürünler	GTİP	Eski oran	Yeni oran
Video görüntü veya ekranına bağlantı yapılmak için tasarlanmış olan TV alıcıları (Uydu alıcıları, set üstü medya kutuları, tv tüner kartları dahil)	8528.71	%10	%12
Bilgisayarlar ve tablet bilgisayarlar	8471.30, 8471.41, 8471.49, 8471.50	%2	%4
Cep telefonları ve sim kartı bulunan akıllı saatler	8517.13.00.00.00 8517.14.00.00.01 8517.14.00.00.19	%10	%12
Kara taşıtları	87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.09, 87.11, 8716.10	%0,4	%0,8
Diğer taşıtlar	86.01, 86.02, 88.01, 88.02, 89.01, 89.02, 89.03, 89.04, 89.05, 8906.90	%0,01	%0,02
Diğer cihazlar	3922.10.00.00.11 3922.10.00.00.12 69.10, 8418.10 8418.21, 8418.29 8521.90 8525.81.00.00.00 8525.82.00.00.00 8525.83.00.00.00 8525.89.00.00.00 8526.91.80.00.19 8527.13.00.00.00 8527.19.00.00.00 8527.99.00.00.00 8528.59.00.00.00 8528.72 8528.73 9019.10.90.00.13 9506.91.10.00.00 9506.91.90.00.00 8517.62.00.90.00	%8	%14

1. Pandemi ücretsiz izin sürelerinin kıdeme etkisi

Normal ücretsiz izin uygulamasında iş akdi askıda kalmakta ve geçen süreler kıdeme esas çalışma süresinden sayılmamaktadır (Y.9. HD; Esas Numarası: 2007/14106-Karar Numarası: 2008/12369-Karar Tarihi: 15.05.2008. Ücretsiz izinde geçen süreler kıdem tazminatına esas süre bakımından dikkate alınmaz).

Ancak Pandemi döneminde en çok tartışılan konulardan bir tanesi de bu dönemde işverenleri tarafından nakdi ücret desteği ile ücretsiz izne gönderilen çalışanların, geçen bu sürelerinin çalışma süresinden sayılıp sayılmayacakları idi.

Konunun en sıcak olduğu dönemlerde işverenlerin doğru yönlendirilmesi çok önem arz etmektedir. Ekonomist dergisinde 17.05.2021 tarihinde yayımlanan "5 soruda kısa çalışma ve ücretsiz izin sürelerinin kıdem tazminatı ve yıllık izinlere etkisi" başlıklı yazımızda aynen;

"Ücretsiz izin (nakdi ücret desteği) uygulaması kıdem tazminatını nasıl etkiler?"

"Ücretsiz izin çok kullanılan ancak İş Kanunumuzda yer almayan bir uygulama olup, mevzuat Yargıtay kararlarıyla açıklığa kavuşturulmuş ve " tarafların ücretsiz izin konusunda anlaşmaları halinde, ücretsiz izin süresince iş sözleşmesinin askıda kalacağı" esası kabul edilmiştir. Bu duruma istinaden çalışanın kendi talebi ile kullanmış olduğu ücretsiz izin süreleri kıdeme esas sürenin hesabına dahil edilmeyecektir.

Ancak, pandemi döneminde uygulanmak üzere yapılan geçici düzenleme ile getirilen ücretsiz izin uygulamasında (nakdi ücret desteği) çalışanın rızası aranmadan işverene ücretsiz izine çıkarma hakkı verdiği için farklı değerlendirilmesi gerekmektedir. Kısa çalışma süresinde olduğu gibi nakdi ücret desteğinde geçen sürelerin de kıdem süresinden sayılması konusunda mevzuatta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Nakdi ücret desteği uygulaması, çalışanın rızası aranmadan işverene tek taraflı olarak çalışanın ücretsiz izne çıkarma hakkı tanımaktadır.

Konu ile ilgili genel olarak iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüş, nakdi ücret desteği kapsamında geçen sürelerin kıdem tazminatı hesabına dahil edilmemesi yönündedir.

İkinci görüş ise, işveren çalışanın rızası aranmaksızın ücretsiz izne çıkardığından bu süreleri hakkaniyet ilkesi gereği kıdem tazminatı hesabına dahil etmelidir.

Önümüzdeki günlerde kısa çalışmada olduğu gibi nakdi ücret desteğine ilişkin sorunlarda yargıya taşınabilecektir. Bu durumda, çalışanların maddi ve manevi anlamda mağdur olmasını önlemek ve işveren tarafının yasal süreçlerden kaynaklı maliyetlerinin artacak olması sebebiyle nakdi ücret desteğinde geçirilen süreleri kıdem süresine dahil edilmesi daha uygun olacaktır." şeklinde tavsiyede bulunmuştuk.

Bu defa;

Gaziantep 4. İş Mahkemesi Kararı: Pandemi ücretsiz izin süresi çalışma süresinden sayılır.

Pandemi ücretsiz izin uygulamasının kıdeme esas kabul edilip edilmeyeceği konusunda yargı kararları gelmeye başlamıştır. Henüz Yargıtay'ın bu konuda bir kararı çıkmamış iken Gaziantep

4'üncü İş Mahkemesi'nin konu ile ilgili bir kararı geçen hafta içinde basında yer almıştır.

Buna göre;

- ▶ Davacıya yapılan herhangi bir kısa çalışma ödeneği bulunmadığı,
- ▶ Pandemi gibi zorunlu haller sebebi ile ücretsiz izne gönderilen işçilerin bu sürede keyfi nedenle çalışmama durumları olmadığı,
- ▶ Davacıya pandemi nedeniyle ücretsiz izin olarak kullanıldığı belirtilen 60 günlük sürenin işçinin hizmet süresine dahil edilmesi ve kıdem ve ihbar tazminatı hesabında dikkate alınması,

kararı vermiştir.

2. Maktu ücret - günlük ücret uygulamasında kafa karışıklığı: İş teftiş ve yargı kararları farkı

Maktu ücret, iş sözleşmesinin tarafları arasında önceden belirlenmiş ve ay içinde çalışılan gün sayısına bakılmaksızın ödenmesi kararlaştırılmış ücret olarak tanımlanabilir. Daha açık ifade ile, bu rejimde ay içinde eksik gün çalışıp çalışmadığına veya ayın 28, 29, 31 gün çekip çekmediğine bakılmaksızın işçinin ücretinin 30 gün üzerinden ödenmesi söz konusudur.

4857 sayılı Yasa'nın 49. maddesinde maktu aylıklı işçiler; "Hasta, izinli veya sair sebeplerle mazeretli olduğu hallerde dahi aylığı tam olarak ödenen işçiler olarak tanımlanmıştır (Ancak bunlardan ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalışanlara ayrıca çalıştığı her gün için bir günlük ücreti ödenir). Bu tanım gereğince maktu ücretle çalışanlara mazeretli oldukları günlerin ücretlerinin de ödenmesi gerekir. 4857 sayılı Yasa'nın 49. maddesinde ise "Hastalık nedeni ile çalışılmayan günlerde Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından ödenen geçici iş göremezlik ödeneği aylık ücretli işçilerin ücretlerinden mahsup edilir" maddesi gereğince bu işçilerin SGK'dan aldıkları ödenekler ücretlerinden mahsup edilmektedir. Bu anlamda

- ▶ Maktu ücretli işçilerin ücretlerinin ay bazında (30 gün) tam olarak ödenmesi,
- ▶ Ay içinde gelinmeyen günler için ücretten kesinti yapılmaması,
- ▶ SGK bildirimlerinin 30 gün üzerinden yapılması,
- ▶ Raporlu günler için SGK tarafından işçiye ödenen ödeneklerin, ödenecek ücretten mahsup edilerek kalan kısmının ödenmesi,
- ▶ Hastalık halinde geçici iş göremezlik ödeneği alınmayan ilk 2 günün ücretinin de işveren tarafından ödenmesi gerekir. Ayrıca
- ▶ Çalışılmayan genel tatil ve hafta tatili ücretleri aylık maktu ücret içinde yer alır. Ancak bugünlerde çalışılırsa ayrıca 1 günlük ücret ödenir.

Saatlik veya günlük ücret ise çalışma ücreti saatlik olarak anlaşılan işçinin saat ücretinin 7,5 saatle çarpılması sonucu günlük ücreti, 7,5 saatin 30 günle çarpılması sonucu 30 günlük, 7,5 saatin 31 günle çarpılması sonucu 31 günlük ücreti ve 28-29 gün çeken ayda da o ay günlük ücreti ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca saatlik ve günlük ücretin, cari asgari ücretin 1 günlük veya 1 saatlik tutarından daha az olması mümkün değildir. Ancak maktu hesaplamada yıl 365 yerine 360 alındığında 5 günlük bir ücret kaybindan söz edilebilir. Ücretin günlük-saatlik belirlenmesi aylık olarak ödenmesi haline bir engel değildir.

SGK uygulamasında, ay/dönem içinde tam çalışanların prim ödeme gün sayıları, ay/dönemin kaç gün olduğuna bakılmaksızın 30 gün olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak eksik gün halinde bu yaklaşımın bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Örneğin, 28 çeken Şubat ayında kişi 3 gün rapor aldığı anda (28-3=25 gün) 25 gün sigortalı beyan edilmekte, ful çalışan ile arasında 5 gün fark oluşmaktadır. Yine 31 çeken Mart ayında 1 gün rapor aldığı anda bildirim yine 30 gün olmakta, ancak 30 gün çeken Nisan ayında 1 gün rapor aldığı anda bu defa 29 gün sigorta bildirim olacaktır.

Sorunun en önemli kısmı ise maktu-günlük ayrımının nasıl yapıldığı noktasında düğümlenmektedir.

İş teftiş tarafından işyerlerinde yapılan incelemelerde, işçilere ayın kaç gün çektiğinin dikkate alınmadan 30 gün üzerinden ücret tahakkuk ettirilerek bordro yapılmasının maktu ücret uygulamasına karine olduğu şeklinde rapor tanzim edilmektedir. Bunun sonucu uygulama maktu ücret olarak dikkate alınarak işçilerin işe gelmediği veya istirahatli olunan zamanlarda ödenmeyen fark ücretlerin bordroda gösterilerek geçmişe dönük banka hesaplarına ödenmesi olarak hüküm verildiği karşımıza çıkmaktadır.

Ancak eğer maktu ücret uygulanmadığı sonucuna varırlarsa da bu durumda geriye dönük olarak eksik ödenen ücretlerin (31 çeken aylar için) ödenmesini isteyerek idari para cezası da uygulayabilirler.

Her iki durumun SGK tarafına da yansıtılma riski olduğundan, bu durum ek prim, idari para cezaları ödenmesi ve faydalanılan asgari ücret desteklerinde sıkıntıya yol açabilecektir.

Yargı tarafında ise iş teftiş tarafından yapılan uygulamanın tamamen tersi bir yaklaşım söz konusudur.

(Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas Numarası: 2020/5304 Karar Numarası: 2021/3856 Karar Tarihi: 15.02.2021);

"Somut uyuşmazlıkta davacıya ait iş yerinde iş müfettişlerince yapılan inceleme sonucu düzenlenen teftiş raporunda işçilerin raporlu oldukları günlerin ücretlerinden kesilmesi ve primlerinin eksik yatırılması nedeniyle aylık maktu ücretle değil günlük ücret sistemine göre çalıştığı kabul edilen işçilere 31 gün çeken aylarda 30'ar günlük ücret tahakkuk ettirilip birer gün eksik ücret tahakkuk ettirilmesi nedeniyle bu aylarda birer günlük ücret ödenmesi tespitine yer verilmiştir.

Dosyaya ibraz olunan bordrolardan davacı işyerinde ücretlerin aylık ödendiği ve aylık miktarların maktu olduğu açıktır. Bu bakımdan işçilerin raporlu oldukları günlerin ücretlerinden kesilmesi veya primlerinin eksik yatırılması işçilerin günlük ücretle çalıştığını göstermeyeceği gibi 31 gün çeken aylar için bir gün eksik ücret ödendiği sonucuna da varılamaz. Bazı aylar 30, bazı aylar 31 ve bazı aylar da daha az günden

oluşabilir. Buna göre dava konusu teftiş raporunun bu kısmının iptali gerekirken yanılığılı değerlendirme ile yazılı şekilde karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir.”

Sonuç olarak;

Günlük ve maktu ücret konusundaki kafa karışıklığı denetim geçiren şirketler açısından önemli yaptırımlara neden olmaktadır. Yukarıda ifade edildiği şekliyle iş teftiş ve yargı kararları arasında oldukça ters bir yaklaşım söz konusudur. Sözleşmede maktu ücret yazması veya yazmaması çok önemli olmayıp önemli olan işyerindeki uygulama ve kayıt ve belgelerin yansıttığı durumdur. Bu anlamda şirketlerin bu konuya özel önem vermeleri ve işlemlerini check-up'tan geçirmeleri faydalı olur.



15.12.2020 tarihli ve 11355271-120.01[37-2020/16]-E.55674 sayılı özelge

Konu: Youtube kanalı üzerinden yapılan yayından elde edilen kazanç.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Youtube üzerinden yapılan yayınlar neticesinde gelir elde edildiği, elde edilen gelirin ... firması tarafından her ayın 21'inde hesaba yatırıldığı, şu ana kadar toplamda 7.000,00 TL gelir elde edildiği, aynı zamanda devlet memuru olduğu belirtilerek, elde edilmiş olunan gelirin nasıl beyan edilmesi gerektiği hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, mezkûr Kanun'un "Gelirin toplanması ve beyan" başlıklı 85'inci maddesinde; "Mükellefler 2'nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanun'a göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; Youtube kanalı üzerinden yapılan yayınlardan dolayı ... firması tarafından karşıt firma adına yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu gelirin anılan Kanun'un 85'inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

11.11.2020 tarihli ve 90792880-155.14.02[170]-302585 sayılı özelge

Konu: Döviz kazandırıcı işlemlerde re'sen damga vergisi istisnası uygulanması durumunda gerçekleşmeyen kısma ait vergi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekleri ile dilekçenin incelenmesinden, kurum ile ... Pte. Ltd. arasında bor ürünleri satışına yönelik olarak .../.../2020 tarihinde "Alım-Satım Sözleşmesi" düzenlendiği, Covid-19'dan kaynaklanan pandemi neticesinde üretim faaliyetlerinin aksadığı belirtilerek .../.../2020 tarihinde "Zeyilname No: 2" başlıklı kağıt ile ilk sözleşmede 142.000 ton olan sözleşme miktarının 99.400 tona düşürüldüğü, bu durumda ihracat sözleşmesinde gerçekleşmeyen kısım için ödenecek olan damga vergisinin hangi tutar üzerinden ödeneceği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan

miktarın aynı nispette vergiye tabi olduğu hükme bağlanmış, ek 2'nci maddesinde ise,

"1. İhracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla aşağıda sayılan işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil) damga vergisinden müstesnadır.

...

c) İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar.

"5. Bu maddede sayılan işlem veya faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi hâlinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

6. Bu maddenin uygulanması bakımından; birinci ve ikinci fıkralarda yer alan döviz kazandırıcı faaliyetlere ilave olarak döviz kazandırıcı diğer faaliyetleri, belge kapsamında istisna uygulanacak işlem ve faaliyetlerin aşamaları ile diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığı birlikte yetkilidir." hükümlerine yer verilmiş olup ek 2'nci maddenin uygulaması Bakanlığımız ve Ticaret Bakanlığı (İhracat Genel Müdürlüğü) tarafından birlikte yürütülmektedir.

Aynı Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında ise, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu ek 2'nci madde hükmünün uygulamasına ilişkin olarak 18/5/2017 tarihli ve 30070 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği"nin;

► "İhracat işlemleri" başlıklı 4'üncü maddesinde, ihracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla ihracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar ile ilgili işlemlerin harçtan ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil) damga vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir;

► "Mükelleflere uygulanacak yaptırımlar" başlıklı 11 inci maddesinde ise;

(1) Döviz kazandırıcı faaliyetlerde;

- Alınmayan damga vergisi ve harç tutarının, döviz kazandırıcı faaliyetlerin gerçekleşmeyen kısmına isabet eden tutarı,
- Dahilde İşleme İzin Belgeleri ve Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgelerinin iptal edilmiş olması durumunda, alınmayan damga vergisi ve harç tutarları

213 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

(2) Gecikme faizi, kağıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, kurum ile

yurt dışında yerleşik ... Pte. Ltd. arasında .../.../2020 tarihinde düzenlenen "Alım-Satım Sözleşmesi"nin 4'üncü maddesinde, 142.000 ton bor ürününün alım/satımının öngörüldüğü; 8'inci maddesinde, ürünlerin varış yerlerinin, Birleşik Arap Emirlikleri, Umman, Sri Lanka, Bangladeş, Burma, Tayland, Singapur, Endonezya, Hindistan ve Malezya olduğu belirlenmelerinin yer aldığı; daha sonra taraflar arasında .../.../2020 tarihinde düzenlenen "Zeyilname No: 2" başlıklı kağıt ile sözleşmenin 4'üncü maddesindeki 142.000 ton alım/satım miktarının 99.400 ton olarak yeniden belirlendiği, 42.600 ton ürünün alım/satımının ise gerçekleşmeyeceği anlaşılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, kurum ile ... Pte. Ltd. arasında bor ürününü ihracata yönelik olarak düzenlenen .../.../2020 tarihli sözleşmeye atıfta bulunan .../.../2020 tarihli zeyilname ile sözleşme tutarının azaltıldığı dikkate alındığında, söz konusu zeyilnameden damga vergisi aranılmaması gerekmektedir. .../.../2020 tarihli sözleşmenin ihtiva ettiği tutar üzerinden hesaplanan ve ihracata ilişkin olması nedeniyle istisna uygulanarak alınmayan damga vergisinin, gerçekleşmeyen ihracata isabet eden kısmının ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınması gerekmektedir.

11.12.2020 tarihli ve 62030549-120[94-2020/843]-E.923947 sayılı özelge

Konu: Sosyal medya hesaplarından yayınlanan reklam amaçlı oyunlar için ödenen tutarlardan vergi kesintinin hangi oranda olduğu hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden; özelge talep eden tarafın sinema, dizi ve tiyatro oyunculuğu faaliyetinden dolayı serbest meslek mükellefi olduğunu ve özel şirketler için şahsınıza ait sosyal medya hesaplarından (Instagram, facebook vb.) reklam içerikli oyunlar paylaştığını belirterek, söz konusu paylaşımlar aracılığıyla hizmet verdiği firmalar tarafından firma adına yapılacak ödemeler üzerinden hangi oranda tevkifat yapılacağı hususunda görüş talep ettiği anlaşılmış olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup bir gerçek kişinin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olması için faaliyetin ticari bir organizasyona bağlı olarak yürütülmesi ve devamlılık arz etmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." denildikten sonra, aynı maddenin on sekizinci bendinde, Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmış olup, söz konusu Karar ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin;

-"15.3.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi" başlıklı bölümünde;

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesintisi uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, internet ortamında reklam içerikli oyunlar paylaşarak verdiğiniz reklam hizmeti nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilerce tarafınıza yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

01.10.2019 tarihli 2019/5823 sayılı yargı kararı

Konu: Davacı şirket tarafından, yurt dışında mukim şirketlerden gayrimaddi hak (know-how) niteliğinde aldığı hizmetler karşılığında ödenen bedellerin gayrimenkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisi kanununun 30. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi olduğundan bahisle düzenlenen 26/12/2013 tarih ve 671/8 sayılı Vergi İnceleme Raporu'na dayanılarak re'sen tarh edilen tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen bir kat vergi ziyai cezalı 2010/1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 dönemleri kurum (stopaj) vergilerinin kaldırılması istenilmiştir.

Özet: Vergi Mahkemesince verilen kararda; dava dosyasında mevcut inceleme raporunun incelenmesinden, yurt dışında mukim dar mükelleflerden alınan hizmetler incelendiğinde, üretime hazırlık, teknik destek, bilgi teknolojisi desteği, iş destek, insan kaynakları desteği, kurumsal stratejik destek, organizasyon ve idare desteği, finans kontrol muhasebe operasyon düzenleme ve yönetim desteği hizmetleri olduğu, davacı şirketin bu hizmetleri "Genel Yönetim Gideri", "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" ve Genel Üretim Giderleri" adı altında muhasebeleştirildiğinin görüldüğü, olayda, vergi inceleme raporunda sözü edilen hizmetlerin yurt dışında mukim firmalardan alınan, sanayi veya ticaret veya bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli

bir formül veya imalat usulü niteliğinde bir bilgi aktarımı olmadığı anlaşıldığından davacı şirket tarafından dar mükellef kurumdan alınan hizmet karşılığı yapılan ödemenin gayrimaddi hak ödemesi olduğu ve kurum (stopaj) vergisinin konusunu oluşturduğundan bahisle yapılan dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Temyizde bulunan tarafın açıklaması "Davalı idare tarafından, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında bulunan dört ayrı firmadan alınan hizmetlerin Uluslararası Ticaret Odası 17-18/10/1957 oturumunda ve ayrıca Avrupa Birliği Komisyonunca çıkarılan 17/62 no.lu Tüzük'ün 4. ve 19/65 no.lu Tüzük'ün 1. maddesinde bir üretim yönteminin veya işletme tekniğinin veya bilginin nakli veya kullanımının devri anlamına gelen know-how kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, Türkiye'nin de üyesi olduğu WIPO (Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı) da know how kavramını, sınai mülkiyet ile ilgili tekniğin kullanılmasına yarayan bilgi ya da üretim yöntemleri olarak tanımladığı, keza OECD Model Anlaşması 12. maddesinde de benzeri tanıma yer verildiği, gayrimenkul sermaye iradını düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 70/5. maddesi kapsamında bulunan söz konusu gayri maddi hak bedelinin bir kat vergi ziyai cezalı olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi olduğu ileri sürülmektedir." şeklinde olmuştur.

Davacı tarafından, söz konusu yurt dışında mukim firmalardan alınan hizmetlerin hiç birisinin know-how kapsamında olmadığı bir kısım tamir, bakım, onarım, montaj giderleri ile danışmanlık hizmeti sözleşmesi kapsamında danışma hizmeti, rüzgar hızı ölçer ayarlarının yapılması gibi konularda mühendislik hizmeti alındığı bunların da personelin bilfiil Türkiye'ye gelip ifa ettiği işlerden olmakla birlikte 183 günü aşmadığı dolayısıyla serbest meslek kazancı olmadığı gibi ayrıca gayrimenkul sermaye iradı da olmadığından vergi ziyai cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı savunulmaktadır.

Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin reddine, temyiz konu İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 30/06/2015 tarih ve E:2014/1658, K:2015/1838 sayılı kararının onanmasına, temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına karar verilmiştir.

30.10.2019 tarihli 2019/5237 sayılı yargı kararı

Konu: Davacı şirket adına yurt dışında mukim grup firmadan alınan hizmet için %10 oranında yapılan tevkifatın mukimlik belgesi bulunmadığından tevkifat oranının %20 olması gerektiğinden bahisle, yurt dışında bulunan diğer iki firmadan alınan serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılması gereken tevkifatın yapılmadığından bahisle ikmalen ve resen tarh edilen 2010/Şubat, Mayıs, Aralık dönemine ait kurum (stopaj) vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

Özet: Davacı adına mukimlik belgelerinin davalı idareye ibraz edilmemesi nedeniyle iç mevzuat hükümleri dikkate alınarak tarhiyat yapıldığı, davacı şirket tarafından mukimlik belgelerinin ibraz edildiği, anılan hizmetlerin alındığı firmaların mukim olduğu, mukim olan firmalardan alınan hizmetler için F. Almanya ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinin uygulanması gerektiğinden davacı şirket adına

yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.

Temyizde bulunan tarafın açıklaması "Hem 13/02/2007 tarihli ve 1 nolu, hem 12/12/2013 tarihli ve 3 nolu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri'nde mukimlik belgesinin ibraz edilmemesi durumunda ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağını belirtildiği, davacının Mahkemeye mukimlik belgelerini sunduğu, incelemenin 13/07/2013 tarihinde tamamlandığı davacının inceleme sırasında mukimlik belgesini sunmadığının sabit olduğu, bu nedenle tarhiyatın hukuka uygun olduğu iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir." şeklinde olmuştur.

Açıklanan nedenlerle; davalının temyiz isteminin reddine, yukarıda gerekçesi özetlenen Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 05/11/2014 tarih ve E:2014/136, K:2014/752 sayılı kararının yukarıda özetlenen onanmasına, 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 30/10/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
56	31.05.2022	İnternet ortamında ilanların yayımlanmasına aracılık eden hizmet sağlayıcıları, sosyal ağ sağlayıcıları ile yer sağlayıcıları sürekli bilgi verme zorunluluğu kapsamına alındı.
55	30.05.2022	7394 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nda gerçekleştirilen değişikliklere ilişkin açıklamalar yapıldı.
54	30.05.2022	7407 sayılı Kanun'la kurumların 31 Mart 2022 tarihli bilançolarındaki yabancı paraları TL'ye dönüştürmelerinden elde ettikleri gelirlere kurumlar vergisi istisnası getirildi.
53	28.05.2022	Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgelerindeki gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasında 7346 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişiklikler hakkında açıklamalar yapıldı.
52	27.05.2022	Alkollü içkiler ile sigara ve tütün mamullerine ilişkin asgari maktu ve maktu ÖTV tutarları yeniden belirlendi.
51	27.05.2022	Yerli ve yabancı film gösterimlerinde %0 oranında eğlence vergisi uygulanmasına ilişkin süre 31 Aralık 2022'ye uzatıldı.
50	26.05.2022	Basit usule tabi mükellefler için geçerli olan kazanç istisnasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
49	25.05.2022	5015 ve 5307 sayılı Kanunlar kapsamında lisansa tabi faaliyette bulunan mükelleflerce Mayıs sonuna kadar verilmesi gereken teminatların süresi 30 Haziran 2022 tarihine kadar uzatıldı.
48	16.05.2022	İhracatçı ve imalatçı kurumların, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
47	16.05.2022	7338 sayılı Kanun ile getirilen yeniden değerlendirme uygulamalarının usul ve esasları belirlendi.
46	13.05.2022	2022 yılı 1. dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 20 Mayıs 2022 tarihine kadar uzatıldı.
45	28.04.2022	Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye-İrak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın onaylanmasına karar verildi.
44	22.04.2022	Yatırımlarda Proje Bazlı Devlet Yardımları Verilmesi Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
43	21.04.2022	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
42	19.04.2022	Döviz cinsinden düzenlenen menkul satış sözleşmeleri kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi zorunluluğu geldi.
41	19.04.2022	Bazı içeceklerin asgari maktu ÖTV tutarları ile bazı tütünlerin ÖTV oranları yeniden belirlendi.
40	19.04.2022	Cep telefonlarının ÖTV oranlarına esas ÖTV matrahları yükseltildi.
39	15.04.2022	Gelir, Kurumlar ve KDV Kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik içeren 7394 sayılı Kanun yayımlandı.
38	05.04.2022	7390 sayılı Kanun ile Türkiye-İrak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın onaylanması uygun bulundu.
37	01.04.2022	Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 30 Haziran 2022 tarihine kadar uzatıldı.
36	01.04.2022	Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın uygulanma süresi 30 Haziran 2022 tarihine kadar uzatıldı.
35	29.03.2022	Bazı mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranları değiştirildi.
34	28.03.2022	25 Mart'ta TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin Gelir, Kurumlar ve KDV Kanunlarında değişiklik içeren düzenlemeleri.
33	23.03.2022	Kur korumalı mevduat ve katılma hesaplarının vade sonunda, bankalarca hesap sahiplerine yapılan kambiyo satışlarında BSMV oranı yüzde 0 olarak belirlendi.
32	18.03.2022	Yurt dışına çıkış harcı 150 TL olarak yeniden belirlendi.
31	02.03.2022	Menkul kıymetlerden 2022 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
30	01.03.2022	Mesken ve tarımsal sulamada kullanılan elektriğin KDV oranı %8'e indirildi.
29	25.02.2022	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu Karar'ın uygulanmasına ilişkin Tebliğ'de bazı değişiklikler yapıldı.
28	25.02.2022	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
27	17.02.2022	2021 yılı 4. dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 25 Şubat 2022 tarihine kadar uzatıldı.

Vergi Takvimi

2022 Haziran ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Haziran 2022 Cuma	16-31 Mayıs 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Haziran 2022 Çarşamba	Mayıs 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Haziran 2022 Pazartesi	Mayıs 2022 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
27 Haziran 2022 Pazartesi	1-15 Haziran 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
30 Haziran 2022 Perşembe	Mayıs 2022 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi
	Mayıs 2022 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi
	Mayıs 2022 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Ücretler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	23,00
2021	25,00
2022	34,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	12,00
2021	13,00
2022	17,00

Engellilik indirimi (2022)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	2.000
İkinci derece engelliler için	1.170
Üçüncü derece engelliler için	500

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	6.600
2021	7.000
2022	9.500

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	49.000
2021	53.000
2022	70.000

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	2.600
2021	2.800
2022	3.800

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)	
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	18.000
2021	19.000
2022	25.000

Arızı kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	40.000
2021	43.000
2022	58.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2021 - 31.12.2021	8.284,51
01.01.2022 - 30.06.2022	10.848,59

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2019	12,02
2020	19,62
2021	24,51

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	5.500
2021	6.000
2022	8.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	140.000
2021	150.000
2022	200.000

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2020	160.000	300.000
2021	170.000	320.000
2022	230.000	430.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2020	1.400.000
2021	1.500.000
2022	2.000.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 tarihinden itibaren	1,60

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
06.09.2018 - 24.10.2019	22
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 tarihinden itibaren	15

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2019	22,58
2020	9,11
2021	36,20

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%14,75
Avans işlemlerinde	%15,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%15,75

Not: Bu oranlar 31.12.2021 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	3.239.556,40
2021	3.534.679,90
2022	4.814.234,00

Damga vergisi oran ve tutarları (2022)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	102,00 TL
Gelir tablosu	48,70 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	132,30 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	176,70 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	87,30 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	103,50 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2022)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	455.635 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	911.830 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	10.491 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	10.491 TL

Vergi tarifesi (2022)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 500.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 1.200.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 2.500.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 4.900.000 TL için	%7	%25
Matrahın 9.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler

Ödemeler / kesintiler	01.01.2022-31.12.2022 (TL)
Brüt asgari ücret	5.004,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	700,56
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	50,04
Gelir vergisi matrahı	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00
Damga vergisi	0,00
Kesintiler toplamı	750,60
Net asgari ücret	4.253,40

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	35.316,00
2021	42.930,00
2022	60.048,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2022 - 31.12.2022	5.004,00	37.530,00

Income Tax

Income tax tariffs - 2022 (Salaries)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 250,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 250,000, TRL 61,000, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 281,500, for above	40%

Income tax tariffs - 2022 (Other income)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 170,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 170,000, TRL 39,400, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 287,900, for above	40%

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

Year	Amount (TRL)
2020	23.00
2021	25.00
2022	34.00

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

Year	Amount (TRL)
2020	12.00
2021	13.00
2022	17.00

Disability allowance (2022)

Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	2,000
For 2 nd degree disabled	1,170
For 3 rd degree disabled	500

Exemption for house rental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	6,600
2021	7,000
2022	9,500

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2020	49,000
2021	53,000
2022	70,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2020	2,600
2021	2,800
2022	3,800

Exemption in capital gains (Except securities)

Year when the gain is derived	Amount (TRL)
2020	18,000
2021	19,000
2022	25,000

Exemption in incidental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	40,000
2021	43,000
2022	58,000

The upper limit of severance pay exempt from income tax

Period	Amount (TRL)
01.07.2021 - 31.12.2021	8,284.51
01.01.2022 - 30.06.2022	10,848.59

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

Year	Rate (%)
2019	12.02
2020	19.62
2021	24.51

Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense

Year	Amount (TRL)
2020	5,500
2021	6,000
2022	8,000

SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car

Year	Amount (TRL)
2020	140,000
2021	150,000
2022	200,000

Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars

Year	Amount (TRL)	
	Initial acquisition fee excluding SCT and VAT	Acquisition fee including SCT and VAT
2020	160,000	300,000
2021	170,000	320,000
2022	230,000	430,000

Tax reduction cap of tax compliant taxpayers

Return submission year	Reduction amount (TRL)
2020	1,400,000
2021	1,500,000
2022	2,000,000

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)

Period	Rate (%)
01.07.2019 - 01.10.2019	2.50
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
Since 30.12.2019	1.60

Deferral interest rates (Annual)

Period	Rate (%)
06.09.2018 - 24.10.2019	22
25.10.2019 - 29.12.2019	19
Since 30.12.2019	15

Revaluation rates

Year	Rate (%)
2019	22.58
2020	9.11
2021	36.20

Limit for issuing invoice

Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000

Depreciation limit

Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000

Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions

In rediscount transactions	14.75%
In advance transactions	15.75%
In rediscount transactions under TPL	15.75%

Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2021.

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)

Year	Amount (TRL)
2020	3,239,556.40
2021	3,534,679.90
2022	4,814,234.00

Stamp duty rates and amounts (2022)

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 102.00
Income statement	TRL 48.70
Annual income tax return	TRL 132.30
Corporate tax return	TRL 176.70
Value added tax returns	TRL 87.30
Withholding and premium service returns	TRL 103.50

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2022)

For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 455,635
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 911,830
For transfers conducted without any consideration	TRL 10,491
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods	TRL 10,491

Tax tariff (2022)

Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 500,000	1%	10%
For the next TRL 1,200,000	3%	15%
For the next TRL 2,500,000	5%	20%
For the next TRL 4,900,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 9,100,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings

Payments / withholdings	01.01.2022-31.12.2022 (TRL)
Gross minimum wage	5,004.00
Social security premium employee's contribution (14%)	700.56
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	50.04
Income tax base	0.00
Income tax calculated	0.00
Stamp duty	0.00
Total withholdings	750.60
Net minimum wage	4,253.40

Annual gross minimum wage

Year	Amount (TRL)
2020	35,316.00
2021	42,930.00
2022	60,048.00

The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium

Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2022 - 31.12.2022	5,004.00	37,530.00

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

EY olarak amacımız; müşterilerimiz, çalışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY ye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2022 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
instagram.com/eyturkiye
twitter.com/EY_Turkiye

ISSN: 2148-4686

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayının muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.