

MDERGI/8759A.028

(Şubat 2018 Sayı 170)

**ÇOK TARAFLI ENSTRÜMAN (MLI): ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARININ
UYGULANMASINDA YENİ BİR YÖNTEM YENİ BİR DÖNEM**

Şaban KÜÇÜK

E. Maliye Başmüfettişi, YMM

Özet

Dünya tarihinde Milletler Cemiyetinden başlayarak uluslararası vergi anlaşmaları açısından önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu alanda son dönemde yapılan en önemli düzenlemelerden bir tanesi de MLI-çok taraflı enstrümandır. G-20 tarafından liderliği yapılan uluslararası Matrah Aşındırılmasının ve Kâr Aktarımını Engellenmesi Projesi (BEPS) kapsamında 15 nolu aksiyon ve bu çerçevede vergi anlaşmalarının otomatik uyumu ile ilgilidir. Ülkelerin anlaşmaları tek tek müzakere edip vergi anlaşması yapmaları yerine çok taraflı bir araç ile otomatik uyum gündeme gelmiştir. BEPS ile ülkelerin üzerinde anlaştıkları minimum standartların binlerce iki taraflı uluslararası vergi anlaşmasının tek tek değiştirilmesi yerine otomatik bir mekanizma ile güncellenmesi felsefesine dayanan bir anlaşmadır. Özellikle çeşitli yol ve yöntemlerle karın daha düşük vergili ülke ve bölgelerde bırakılması, anlaşmaların kötüye kullanımı (treaty shopping) işyeri (PE) statüsünün suistimal edilmesi ve anlaşmazlıkların çözüm mekanizması (dispute resolution) ön plana çıkan konulardır.

Anahtar Kelimeler: BEPS, MLI, çifte vergileme, dispute resolution, treaty shopping, anlaşmaların kötüye kullanımı, anlaşmazlıkların çözüm mekanizması, çok taraflı enstrüman.

1. Giriş

En son yazımızda son dönemin kamu maliyesi ve vergi alanında en önemli gündem maddelerinden bir tanesi olan BEPS konusuna bir girizgâh yapmıştık.

Bu yazımızda kısaca BEPS'i hatırlayıp, önemli alt başlıklardan bir tanesi olan 15 numaralı aksiyon (Multilateral Legal Instrument) üzerinde duracağız.

Kısaca, OECD-G20 liderliğinde yürütülen ve 2013 yılından beri belli bir olgunlaşma seviyesine ulaşan BEPS eylemleri haksız vergi rekabeti ve kaybıyla ilgili önemli öneriler ve aksiyonlar öngörmektedir. BEPS'e ilişkin çalışmalar Türkiye'de yapılan G-20 Antalya Zirvesi sırasında raporlanmıştır.

Kısaca madde başlıklarıyla BEPS'in ana omurgasını oluşturan eylemler şunlardır;

1. Dijital Ekonominin Vergisel Zorlukları,
2. Hibrit Düzenlemelerin Etkileri,
3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları (CFC Rules),
4. Faiz vb. Mahiyetteki Ödemelerin Matrah Aşındırılmasının Önüne Geçilmesi,
5. Zararlı Vergi Uygulamalarının Engellenmesi (Özün Önceliği ve Şeffaflık),
6. Vergi Anlaşmalarının Uygunsuz Kötüye Kullanımı (Suiistimal),

7. Yapay "İşyeri" ve Sonuçları,
8. Gayrimaddi Duran Varlıklar,
9. Risk ve Sermaye,
10. Yüksek Riskli İşlemler,
11. BEPS'e ilişkin Takip ve Değerlendirme,
12. Zorunlu Açıklamalar,
13. Belgelendirme Yükümlülükleri,
14. Daha Etkatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri,
15. Vergi Anlaşmalarının Otomatik Uyumu.

Bu aksiyonlardan bir kısmı tüm ülkelerin kabul edeceği minimum standartlar iken, bir kısmı ise raporlama standartları üzerinedir.

Bu yazımızda ele alacağımız MLI dışında Uluslararası Vergi İdareleri Arasında Yardımlaşma Anlaşması, Bilgi Değişimi, OECD tarafından Transfer Fiyatlandırması düzenlemelerinde (TP) ve Model Anlaşmada yapılan güncelleme ve değişiklikler ülkelerin bu alanda birbirleriyle çok fazla konuda anlaşma zemini yakalama ve vergi rekabetini engelleme noktasında daha somut adımlar attığını göstermektedir.

2.BEPS ve MLI İçin Gerekçeler Nelerdir?

v Aşırı ve agresif vergi planlaması, vergi yüklerinin düşük olduğu ülke ve bölgelerin doğması, bu alanda ortaya çıkan mali boşluk ve vergi cennetlerinin oluşması gelişmiş ülkeler kadar gelişmekte olan ülkeler açısından da sorunlar oluşturmıştır. Bu açıdan ülkeler önemli adımlar atmaktadırlar. Örneğin İngiltere, sadece yasal zeminde kalınarak vergiden kaçınma kadar, toplumsal anlamda ödenmesi gereken verginin doğruluğuna ilişkin proaktif bir çalışma yürütmekte ve vergi planlaması (tax planning) yapan şirketleri bunu web sayfalarında açıklama zorunluluğu getirmektedir.

v Bu konu, ülkeleri, OECD, BM veya G-20 gibi örgütleri uluslararası kalkınma, refahın dağılımı, uluslararası ticaret, mal ve sermaye hareketlerinin önündeki engellerin kaldırılması ve dolayısıyla iktisadi büyüme anlamında yakından ilgilendiren bir alandır. Bu, sadece ülkelerin kendi adil hakkı olan vergiyi toplayabilmeleri açısından değil aynı zamanda ülkenin kamusal kaynaklarının, kaynağı belirli olmayan finansal varlıkların veya yolsuzluk, hile, kaçakçılık benzeri yollarla edinilmiş kaynakların izinin sürülmesi ve takip edilmesi ile engellenmesi açısından da çok önemlidir.

v Bu genel çerçevenin içinde vergi matrahlarının aşındırılması ve belli yol ve yöntemlerle karların taşınmasına karşı geliştirilen BEPS denilen program ayrı bir önem kazanmaktadır.

3.Multilateral Legal Instrument Hakkında Önemli Detaylar

Bu genel değerlendirmeler sonrasında MLI konusunda ayrıntılara geçebiliriz.

Yazımızda sırasıyla MLI'nın tanımı ve altyapısı, onay süreci, ülkelere etkisi ve anlaşmalarla birlikte uygulama durumu değerlendirilecektir.

3.1. MLI Nedir?

Uluslararası vergi anlaşmaları tarihi açısından bu alanda yapılan en önemli düzenlemelerden bir tanesi çok taraflı enstrüman-MLI düzenlemesidir. Yukarıda yer alan BEPS projesinin 15 nolu

aksiyonu vergi anlaşmalarının otomatik uyumu ile ilgilidir. Yani, tek tek ülkelerin müzakere edip vergi anlaşması yapması yerine çok taraflı bir araç önerilmiştir. BEPS ile ülkelerin üzerinde anlaştıkları minimum standartların binlerce iki taraflı uluslararası vergi anlaşmasının tek tek değiştirilmesi yerine otomatik bir mekanizma ile güncellenmesi felsefesine dayanan bir anlaşmadır.

Özellikle çeşitli yol ve yöntemlerle karın daha düşük vergili ülke ve bölgelerde bırakılması, anlaşmaların kötüye kullanımı (treaty shopping) işyeri (PE) statüsünün suistimal edilmesi ve anlaşmazlıkların çözüm mekanizması (dispute resolution) BEPS'te ön plana çıkan konulardır.

3.2. MLI'nın Özellikleri Nedir?

' Türkiye'nin 7 Haziran 2017 tarihinde Paris'te 66 ülke ile birlikte imzaladığı bu Anlaşma'nın yürürlüğe girmesiyle Uluslararası Vergi Anlaşmaları tarihinde yeni bir döneme girilecektir.

' Bu anlaşmanın her ülke için yürürlüğe girmesi kendi iç hukuk yollarıyla yapılacak olup, ilk 5 ülke tarafından onaylanmasıyla MLI'nın yürürlüğü de başlayacaktır.

' 20 Aralık 2017 tarihi itibarıyla 3 ülke onay sürecini tamamlamış olup bunlar sırasıyla Avusturya, Isle of Man ve Jersey'dir.

' OECD'nin tahminlerine göre 2017 yılında imzacı ülke sayısının artması, 2018 içinde yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

' OECD kuruluş olarak depozitor konumdadır, ülkeler kabul ettikleri anlaşmayı OECD Sekreteryasına iletmektedirler.

' 20 Aralık 2017 tarihi itibarıyla 72 ülkenin imzaladığı bu çerçeveye 2350 çifte vergileme anlaşmasının 1100 tanesi kapsama girmiş olacaktır.

' Söz konusu 72 ülkeden (Türkiye hariç bırakıldığında 71 ülkeden) 47 tanesi ile Türkiye'nin çifte vergileme anlaşması bulunmaktadır.

' MLI, OECD tarafından geliştirilen ve şeffaf olarak yayımlanan bir metodoloji ile sürekli güncellenmekte ve duyurulmaktadır. Yeni ülkeler imzaladıkça ülkeler arası uygulama web sayfasında yayımlanmaktadır. Bu konuda güncel verilere OECD internet sitesinden ulaşılabilir: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> Bu sayfadan Türkiye'nin kabul ettiği içeriğe de ulaşılabilir.

' Mevcut çifte vergileme anlaşmalarından bu kapsama girmesini uygun gördükleri her ülkeye, (Covered Tax Agreements) her imzacı ülkenin kabul ettiği ve rezerv konulmayan maddelerinin karşılıklı olarak o anlaşmalar için uygulanmasını ve bu anlaşmaların tekrar müzakere edilmesinin gerekmediği bir kolaylık sağlamaktadır.

' Ülkeler tüm imzaladığı çifte vergileme anlaşmalarını Covered Tax Agreement olarak belirlemek zorunda değildir.

' MLI'da ülkelerin koyduğu rezervler tüm anlaşma yapılan ülkeler (Covered Tax Agreements) için geçerli olup aralarında seçim yapmak mümkün değildir. Yani, madde madde yapılan tercihler (kabul veya çekinceler) tüm ülkeler için açıklanmış bir iradedir. Her ülke için ayrı uygulama tercihi yapmak mümkün değildir.

' Ülkeler tüm anlaşmalarını kapsam dahiline almamıştır. Mevcut anlaşmaların yaklaşık % 85'i bu kapsama girmiştir. Kalan anlaşmalar ülkelerin ikili görüşmeler yoluyla düzenlemeyi öngördükleri anlaşmalardır.

' MLI anlaşmasının imzalandığı tarihten sonra yürürlüğe giren ülkeler arası anlaşmaları kapsamayacaktır. Bu anlaşmaların BEPS minimum standartlarına göre müzakere edilmesi beklenmektedir.

4. Sonuç

Bizim de üyesi olduğumuz IFA'nın (International Finance Association) Türkiye şubesi tarafından Ekim ayı içinde yapılan Uluslararası Vergi Sempozyumunda iki gün boyunca BEPS, olası etkileri, Türkiye ve gelişmekte olan ülkelerdeki algılar ve MLI konusu konuşulmuştur. Son yılların en önemli uluslararası vergi konularının tartışıldığı panellerde tartışmalar, konuşmalar ve tebliğler sunulmuştur. Uluslararası vergideki değişimin getirdiği kaos veya düzenin ve özellikle de MLI uygulamasının etkileri değerlendirilmiştir.

Bu panelde özellikle BEPS aksiyonlarının minimum standartlar, uluslararası standartların daha kuvvetli bir tonla vurgulanması, BEPS aksiyonlarının değerlendirme mekanizmaları anlatılmıştır. Minimum standartlar olarak anlaşmaların suiistimali, anlaşmazlıkların hukuki çözümü, ülke bazlı raporlama ve agresif vergi planlamasının önlenmesi üzerinde durulmuştur.

Bu sempozyumda ayrıca ülkeler dışında, "normun sahibi, norma kararı kimin vereceği, normun uygulanması ve normun yaptırım sahibinin (norm police) belirsizliğinin de söz konusu olduğu gündeme getirilmiştir.

Tüm bu çalışmalar, bu konuda yaşanan uluslararası gelişmeler söz konusu MLI anlaşmasının Türkiye'deki çok uluslu firmaları ve yurt dışı bağlantılı mükellefleri yakından ilgilendiren hükümleri bulunduğunu göstermektedir.

Bu sebeple, ülkeler arasındaki çifte vergileme anlaşmaları yanında MLI ile güncellenen maddelerini de özellikle değerlendirmek gerekecektir.

-----O-----