

Uluslararası Vergi Bülteni

Tarih: 13.06.2018

Sayı: 2018/4

ULUSLARARASI VERGİ KONULARINDA SON DÖNEMDEKİ GELİŞMELER



CENTRUMDANIŞMANLIK

Uluslararası Danışmanlık ve Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri



CentrumConsulting

www.centrumdanismanlik.com.tr

1. OECD, ÜLKE BAZLI RAPORLAMAYA (COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING) İLİŞKİN ÜLKELERİN TAAHHÜTLERİNE UYUMUNU DEĞERLENDİREN RAPORUNU YAYINLADI

1.1. Raporun Kapsamında Ne Yer Alıyor?

Raporda, her bir ülkenin ülke bazlı raporlamayı uygulamaya ilişkin verdiği taahhüdünü ne düzeyde yerine getirdiği ele alınıyor ve yapılan düzenlemelerin OECD standardına uygunluğu değerlendiriliyor.

Bu değerlendirme, ülke bazlı raporlamanın uygulamasına ilişkin ilk değerlendirmeyi ifade ediyor ve OECD, 2019 ve 2020 yıllarında da ülkelerin gösterdiği uyumu tekrardan değerlendirmeye tabi tutacak.

Raporda, diğer ülkeler gibi Türkiye ile ilgili bir bölüm de yer alıyor. Buna göre, OECD Türkiye'ye mümkün olan en kısa surede taahhüdünü yerine getirmesini ve ülke bazlı raporlama ile ilgili iç mevzuatına ilişkin süreci tamamlamasını tavsiye ediyor.

OECD'nin Türkiye'ye bu konudaki taahhüdünü yerine getirmesini uzun süredir talep ettiğini dikkate aldığımızda, raporda Türkiye'ye yönelik talebin sürpriz olmadığını söylemek mümkün.

1.2. Raporda Yapılan Değerlendirmeler Türk Şirket Gruplarını Ne Yönden İlgilendiriyor?

Türkiye açısından raporda göze çarpan en önemli husus ise Türkiye'nin ülke bazlı raporlama ile ilgili bilgi değişimini 2018 yılında yapmayacağı.

Buradan Türkiye'nin ülke bazlı raporlama ile ilgili yasal düzenlemeleri ya 2018 sonuna kadar ya da 2019 başlarında çıkarabileceğini anlıyoruz.

Bir başka önemli husus ise Türkiye 2018'de ülke bazlı raporlama ile ilgili bilgi değişimi yapmayacağı için kapsama giren ve konsolide cirosu 750 Milyon Euro'nun üzerinde olan çok uluslu Türk şirketlerinin bu yükümlülüğün getirildiği ülkelerden (örneğin Hollanda, İngiltere, Almanya vb.) birinde önceki yılda olduğu üzere 2018'de de raporlama yapmaya devam edecek olmaları.

Raporlama yapılan ülke dışındaki yükümlülük getirilen diğer ülkelerde ise ülke bazlı raporlama ile ilgili bildirim (CbCR Notification) yapılması gerekiyor. Bunun için de faaliyet gösterilen ülkelerdeki bildirim yükümlülüklerini iyi takip etmekte fayda

bulunuyor. Aksi takdirde, bildirim yapmamak nedeniyle ilgili ülkede usulsüzlük cezaları ile karşı karşıya kalma söz konusu olabilir.

Diğer taraftan, Türkiye bu konuda önümüzdeki dönemde bir düzenleme yapar ise bu durumda çok uluslu Türk şirket grupları yükümlülüklerini Türkiye'de yerine getirecekler.

OECD tarafından yayınlanan ülke bazlı raporlama ile ilgili olarak ülkelerin taahhütlerine uyumunu değerlendiren (peer review) rapora aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-peer-reviews-on-beps-action-13-country-by-country-reporting-initiative-show-strong-progress-for-global-roll-out-in-june.htm>

2. OECD, BEPS EYLEM PLANI (AKSİYON 7) KAPSAMINDA DAİMİ İŞYERLERİNE KARIN ATFEDİLMESİNE İLİŞKİN EK REHBER YAYINLADI

Yayınlanan rehber, OECD Model Vergi Anlaşması'nın ("Model Tax Convention") 5. Maddesindeki değişiklikleri göz önünde bulundurarak daimî iş yerlerine karın nasıl atfedileceğine ilişkin uygulama esaslarına yer vermektedir. Rehberde depolama faaliyetleri, komisyon yapıları, online reklam satışları ve satın alma aktivitelerine ilişkin karın ilgili daimî iş yerlerine nasıl atfedileceği hakkında örneklerle yer verilmektedir.

Rehberde belirtilen örneklerde yer alan daimî iş yerleri bağımsız ve ayrı bir iş yeri gibi değerlendirilmektedir. Rehberde göre bu yaklaşım bir ülkenin "Resmi OECD Yaklaşımını (Authorized OECD Approach; AOA)" veya başka bir yaklaşımı kabul edip etmemesinden bağımsız olarak uygulanacaktır.

Rehberde OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. Maddesinin 4. Fıkrasında yer alan hazırlayıcı ve destekleyici faaliyetlerin uygulanmasına ilişkin örneklerle de yer verilmiştir. Bu kapsamda, rehberde göre;

- Bir ülkede daimî iş yerinin oluşması durumunda daimî iş yerlerine atfedilen ve ilgili ülkede vergilendirilecek kar, ilgili ticari operasyonların parçası olarak tamamlayıcı fonksiyonları içeren müşterek faaliyetler sonucunda oluşan ticari karı ifade etmektedir,
- Bir ülkede daimî iş yerinin oluşması durumunda daimî iş yerlerine atfedilen ve ilgili ülkede



vergilendirilecek kar, ticari operasyonları oluşturan her bir aktiviteye ilişkin oluşan kârdır.

Rehberde ayrıca OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. Maddesinin 5. ve 6. Fıkralarında düzenlenen bağımlı ve bağımsız temsilci uygulanmasına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu kapsamda, bağımlı temsilci statüsündeki daimî işyerlerine ("Dependent Agent Permanent Establishment; DAPE") ilişkin komisyon yapıları çerçevesinde satış aktiviteleri, online satış aktiviteleri ve satın alma aktiviteleri sonucunda daimî işyerine atfedilecek kâra ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

Bu noktada belirtmek gerekirse, uygulamada sık sık karşılaştığımız üzere bir çok Türk şirketinin diğer ülkelerde daimî işyeri riski ile karşı karşıya olduklarını gözlemlemekteyiz. O nedenle, diğer ülkelerde bu kapsamda faaliyetleri bulunan çok uluslu Türk şirketlerinin özellikle komisyoncu yapıları ve sürekli olarak çalıştıkları 3. taraflar ile olan işlemlerini gözden geçirmelerinin faydalı olacağını düşünüyoruz.

OECD tarafından yayınlanan karın daimî işyerlerine atfedilmesine ilişkin ek rehberde aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>

3. OECD, UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNE VE GRUP İÇİ HİZMETLERE İLİŞKİN OLARAK TRANSFER FİYATLANDIRMASI REHBERİNİN İLGİLİ BÖLÜMLERİNİ REVİZE ETMEYİ PLANLIYOR

OECD, 9 Mayıs 2018 tarihinde "OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde düzenlenen uluslararası vergi konularındaki anlaşmazlıkların çözümü (dispute resolution) ve grup içi hizmetler konularını ele alan bölümlerin revize edileceğini ve bu kapsamda ilk olarak kamuoyunun yorumlarının alınacağını duyurdu.

Bu kapsamda Transfer Fiyatlandırması Rehberinin 4. Bölümü ("Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözümlemesine İlişkin İdari Yaklaşımlar") ve 7. Bölümü (Grup İçi Hizmetlere İlişkin Özel Hususlar) güncellenecek. Kamuoyunun yorumlarını OECD'ye iletmesine ilişkin son tarihin ise 20 Haziran 2018 olduğu duyuruldu.

4. AVRUPA BİRLİĞİ KONSEYİ, ARACI KİŞİLER VE VERGİ MÜKELLEFLERİ İÇİN ZORUNLU ŞEFFAFLIK KURALLARININ UYGULANMASINA İLİŞKİN YENİ BİR DİREKTİF YAYINLADI

Avrupa Birliği (AB) Konseyi 25 Mayıs 2018 tarihinde sınır ötesi işlemlere istinaden vergi alanında zorunlu otomatik bilgi değişimine ilişkin 2011/16/EU Direktifini değiştiren yeni bir Direktifi resmi olarak kabul etti. Buna göre, işlemlerin gerçekleştirilmesine aracılık yapanlar ve mükellefler raporlama kapsamına giren sınır ötesi işlemleri bildirim ile yükümlü olacaklar.

Direktifte raporlanacak sınır ötesi düzenlemelerin kapsamı görece olarak geniş tutulmuştur. Bu direktif ile birlikte başta kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek kişi vergi mükellefleri ve aracı kurumlar oldukça kapsamlı raporlama yükümlülüklerine tabii tutulmaktadır. Direktif ile AB Komisyonu şeffaflığı arttırmayı ve agresif sınır ötesi vergi planlaması ile mücadele etmeyi amaçlamaktadır.

Direktif AB'de yerleşik vergi danışmanlarına, bankalara, avukatlara ve diğer aracı taraflara raporlama yükümlülüğü getirmektedir. Yeni raporlama yükümlülüklerinin coğrafi kapsamı hem üye ülkeler arasındaki işlemleri hem de üye ülkeler ve AB dışındaki 3. taraf ülkeler arasındaki işlemleri de kapsamaktadır.

Raporlama yükümlülüğünün ilgili aracı tarafından mı yoksa mükellefin kendisi tarafından bizzat yerine getirileceği Direktif ile belirlenen belirli kıstaslar ("hallmarks") aracılığıyla tespit edilmektedir. Direktifte örneğin bir ülkede indirim tabii giderlerin diğer ülkede gelir kabul edilmemesi ve sıfır veya sıfıra yakın bir vergi oranı ile vergilendirilmesi, değerlemesi zor gayrimaddi varlıkların transferi gibi birçok işlemi içeren ve geniş çaplı raporlama yükümlülüğü getiren kıstaslar bulunmaktadır.

Bu kapsamda, raporlama yükümlülüğü bulunan tarafça kamuyu aydınlatma adına aracılardan ve ilgili mükelleflerin isimleri, mukim oldukları ülkeler, vergi kimlik numaraları, sınır ötesi işleme ilişkin özet bilgiler raporlanacaktır. Bir aracı kurumun yasal bir düzenleme uyarınca bilgi paylaşmaması durumunda başka bir aracı kurum veya vergi mükellefinin kendisi raporlamada bulunacaktır. Aracının bulunmaması ya da aracının AB'de mukim olmaması durumunda



da doğrudan vergi mükellefi raporlama yapmakla yükümlü olacaktır.

31 Aralık 2019 tarihine kadar tüm üye devletlerin Direktif uyarınca iç mevzuatlarında değişiklik yapması, araçlar ve mükellefler tarafından ilk raporlamanın 31 Ağustos 2020 tarihine kadar gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda AB ülkelerinin vergi idareleri arasında ilk bilgi değişiminin ise 31 Ekim 2020 tarihinde yapılması beklenmektedir.

Bu konuda çok uluslu Türk şirketlerini ilgilendiren en önemli husus ise eğer ilgili şirket, sınır ötesi işlemler ile ilgili AB dışındaki bir aracı kişiden danışmanlık almış veya herhangi bir aracı olmaksızın uygulamada bulunmuş ise Direktif kapsamında yer alan işlemleri bizzat kendisinin raporlaması gerekecektir.

Ayrıca belirtmek gerekirse, Direktif kapsamında yer alan kriterler açısından raporlanması gereken işlemlerin raporlanmaması durumunda ciddi düzeyde yaptırımlar da uygulanacaktır. O nedenle, Türk şirketlerinin AB ülkelerini ilgilendiren işlemler gerçekleştirmeleri durumunda Direktif ile getirilen yükümlülüklerini yerine getirmeleri önem arz etmektedir.

Söz konusu Direktife aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32018L0822>

5. AVRUPA BİRLİĞİ KOMİSYONU, DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ AMACIYLA DİREKTİF ÇIKARILMASINA İLİŞKİN TEKLİF VERDİ

21 Mart 2018 tarihinde yayınlanan söz konusu Taslak Direktif ile dijital ekonomideki ticari faaliyetlerin adil ve büyüme ile uyumlu bir şekilde vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu anlamda geçiş süreci için geçici vergi getirilmesi öngörülmektedir. Söz konusu vergi yalnızca dünya çapında 750 milyon Euro ve AB içinde 50 milyon Euro üzeri gelire sahip olan şirketler için uygulanacaktır.

Taslak Direktife göre aşağıdaki kriterlerden birinin sağlanması durumunda dijital bir platformun bir üye devlette vergilendirilebilir bir dijital varlığının veya sanal daimi işyerinin oluştuğu sonucuna varılacaktır:

- Bir üye devlette 7 milyon Euro'dan fazla yıllık geliri olan dijital platformlar

- Bir vergi yılında bir üye devlette 100.000'den fazla kullanıcısı olan dijital platformlar

- Bir vergi yılında kullanıcılar ile 3.000'den fazla dijital hizmetlere ilişkin iş sözleşmesinin imzalayan dijital platformlar

Ayrıca, bu teklif ile üye devletler arasında karın nasıl dağıtılacağına ilişkin yeni kurallara da yer verilmektedir. Örneğin, bir kullanıcının tüketim esnasında bulunduğu ülkede bir şirket tarafından değer yaratıldığı varsayılmaktadır.

Taslak Direktife ile, mevcut vergi kuralları ile tespit edilmesi zor olan ve değer yaratılmasında kullanıcıların önemli rol oynadığı aktivitelerden elde edilen gelirlere ilişkin geçici vergi getirilmesini önerilmektedir. Söz konusu aktivitelerle ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir:

- Online reklam alanının satılması sonucu değer yaratılması
- Kullanıcıların birbirleri ile etkileşim sağladığı ve birbirleri ile mal veya hizmet alış verişini gerçekleştirdiği dijital aracılık aktiviteleri sonucu değer yaratılması
- Kullanıcıların sağladığı bilgilerden oluşturulan verilerin satışı sonucu değer yaratılması

Dijital ekonominin vergilendirmesini öngören AB Direktifine aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/site/s/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf

6. HOLLANDA, OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI REHBERİNDE SON YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİ İÇ MEVZUATE AKTARAN YENİ BİR DÜZENLEME YAYINLADI

Hollanda tarafından yapılan bu düzenlemede (IFZ2018/6865) 2017 OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer alan değişikliklere ve "Emsallere Uygunluk İlkesi"nin uygulanmasına ilişkin ilave açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme, 14 Kasım 2013'te yayınlanan IFZ2013/184M sayılı transfer fiyatlandırması düzenlemesinin yerine geçmiştir.

Yeni düzenlemede öne çıkan değişiklikler ise aşağıda yer almaktadır:



- Tarafların gerçekleştirdikleri işleme ilişkin gerçek tutumları sözleşme koşullarının önünde tutulmaktadır.
- Transfer fiyatlandırması risk analizinde riski kontrol hususu daha önemli bir hale gelmiştir.
- Transfer fiyatlandırması yöntemleri, değerlemesi zor gayri-maddi varlıklar, değerlendirme yöntemleri gibi OECD 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yer alan konulara ilişkin Hollanda Mevzuatı açısından uygulamayla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.
- OECD'nin düşük katma değerli grup içi hizmetler için getirdiği basitleştirilmiş yaklaşıma yer verilmiştir.
- Söz konusu düzenleme mükelleflerin geçmiş yıllara ilişkin transfer fiyatlandırması pozisyonlarını da ilgilendirmektedir ve geriye dönük olarak uygulanacaktır.

7. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER, TEKNİK HİZMETLERE İLİŞKİN YENİ BİR MADDENİN EKLENDİĞİ GÜNCELLENMİŞ MODEL VERGİ ANLAŞMASINI YAYINLADI

Vergi Konularında Uluslararası İşbirliğine İlişkin Birleşmiş Milletler Uzmanlar Komitesi'nin ("UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters") Nisan 2017'de onayladığı 2011 Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasındaki değişiklikler anlaşmanın yeni versiyonunda yer aldı. Anlaşmanın yeni versiyonu OECD BEPS Projesinin çıktıları ve 2017 OECD Model Vergi Anlaşmasında yapılan değişiklikler göz önüne alınarak hazırlandı.

Yeni modelde yer alan yeni 12/A Maddesi uyarınca dar mükelleflere yapılan teknik hizmet ödemelerine ilişkin olarak ilgili ülkeye stopaj vergisi uygulama hakkı getirildi. Bu kapsamda, yönetsel, teknik ve danışmanlık kapsamında olan tüm hizmetler stopaja tabii tutulacak.

Bununla birlikte, gerçek kişiler tarafından kişisel kullanım amacıyla alınan hizmetlere ilişkin ödemeler de dâhil olmak üzere söz konusu stopaj uygulamasına çeşitli muafiyetler de getirilmiştir.

Yeni tanımda yer alan temel konseptte göre kapsamda yer alan hizmetler, hizmet sağlayıcısı tarafından özel bir bilginin,

yeteneğin ya da uzmanlığın bir müşteri adına uygulanmasını veya 12. Maddedeki royalti tanımının dışında kalan bilginin, yeteneğin ya da uzmanlığın bir müşteriye transfer edilmesini içermektedir.

Bu konuyu Türk şirketleri açısından değerlendirmizde ise, Çin, Hindistan ve Güney Afrika gibi Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasını esas alan ülkeler teknik hizmet ödemelerine ilişkin olarak stopaj vergisi uygulayacaklardır. Bu nedenle, Türk şirketlerinin bu tür ülkelere teknik hizmet sağlamaları durumunda stopaj vergisini de dikkate almaları yerinde olacaktır.

Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmasının güncellenmiş metnine aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

Son dönemdeki uluslararası vergi konularındaki gelişmeleri ele alan Bültenimize ilişkin sorularınız için bizimle iletişime geçebilirsiniz.



Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Kurucu Ortak, YMM

Email: burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

Telefon: + 90 216 504 2066



Ramazan BİÇER

Ortak, Danışmanlık Hizmetleri Lideri

E-mail: ramazan.bicer@centrumdenetim.com

Telefon: + 90 533 713 6153

