



TÜSİAD ÇİFTE VERGİLEMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇALIŞTAYI DEĞERLENDİRME RAPORU

9 Haziran 2016

Haziran 2016

Yayın No: TÜSİAD – T / 2016-10 / 577

Meşrutiyet Caddesi, No: 46 34420 Tepebaşı / İstanbul

Telefon: (0212) 249 07 23 Telefaks (0212) 249 13 50

www.tusiad.org

© 2016, TÜSİAD

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,
kullanılmaşdan önce hak sahibinden 52. Maddeye uygun
yazılı izin alınmadıkça, hiçbir şekil ve yöntemle işlenmek, çoğaltılmak,
çoğaltılmış nüshaları yayılmak, satılmak,
kiralananmak, ödünç verilmek, temsil edilmek, sunulmak,
telli/ telsiz ya da başka teknik, sayısal ve/ veya elektronik
yöntemlerle iletilmek suretiyle kullanılamaz.*

ISBN: 978-605-165-017-3

Kapak Tasarımı: TÜSİAD

NetCopyCenter Özel Baskı Çözümleri
İnönü Cad. Beytülmalcı Sok. No:23/A Gümüşsuyu İstanbul
Tel: (212) 249 40 60

ÖNSÖZ

TÜSİAD, özel sektörü temsil eden sanayici ve işadamları tarafından 1971 yılında, Anayasamızın ve Dernekler Kanunu'nun ilgili hükümlerine uygun olarak kurulmuş, kamu yararına çalışan bir dernek olup gönüllü bir sivil toplum örgütüdür.

TÜSİAD, insan hakları evrensel ilkelerinin, düşünce, inanç ve girişim özgürlüklerinin, laik hukuk devletinin, katılımcı demokrasi anlayışının, liberal ekonominin, rekabetçi piyasa ekonomisinin kurum ve kurallarının ve sürdürülebilir çevre dengesinin benimsendiği bir toplumsal düzenin oluşmasına ve gelişmesine katkı sağlamayı amaçlar. TÜSİAD, Atatürk'ün öngördüğü hedef ve ilkeler doğrultusunda, Türkiye'nin çağdaş uygarlık düzeyini yakalama ve aşma anlayışı içinde, kadın-erkek eşitliğini siyaset, ekonomi ve eğitim açısından gözeten iş insanlarının toplumun öncü ve girişimci bir grubu olduğu inancıyla, yukarıda sunulan ana gayenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çalışmalar gerçekleştirir.

TÜSİAD, kamu yararına çalışan Türk iş dünyasının temsil örgütü olarak, girişimcilerin evrensel iş ahlakı ilkelerine uygun faaliyet göstermesi yönünde çaba sarf eder; küreselleşme sürecinde Türk rekabet gücünün ve toplumsal refahın, istihdamın, verimliliğin, yenilikçilik kapasitesinin ve eğitimin kapsam ve kalitesinin sürekli artırılması yoluyla yükseltilmesini esas alır.

TÜSİAD, toplumsal barış ve uzlaşmanın sürdürüldüğü bir ortamda, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasında bölgesel ve sektörel potansiyelleri en iyi şekilde değerlendirerek ulusal ekonomik politikaların oluşturulmasına katkıda bulunur. Türkiye'nin küresel rekabet düzeyinde tanıtımına katkıda bulunur, Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecini desteklemek üzere uluslararası siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel ilişki, iletişim, temsil ve işbirliği ağlarının geliştirilmesi için çalışmalar yapar. Uluslararası entegrasyonu ve etkileşimi, bölgesel ve yerel gelişmeyi hızlandırmak için araştırma yapar, görüş oluşturur, projeler geliştirir ve bu kapsamda etkinlikler düzenler.

TÜSİAD, Türk iş dünyası adına, bu çerçevede oluşan görüş ve önerilerini Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne, hükümete, diğer devletlere, uluslararası kuruluşlara ve kamuoyuna doğrudan ya da dolaylı olarak basın ve diğer araçlar aracılığı ile ileterek, yukarıdaki amaçlar doğrultusunda düşünce ve hareket birliği oluşturmayı hedefler.

TÜSİAD, misyonu doğrultusunda ve faaliyetleri çerçevesinde, ülke gündeminde bulunan konularla ilgili görüşlerini bilimsel çalışmalarla destekleyerek kamuoyuna duyurur ve bu görüşlerden hareketle kamuoyunda tartışma platformlarının oluşmasını sağlar.

Bu rapor, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı Sayın Sedat Eratatar Başkanlığında, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyesi ve KPMG Türkiye Vergi Bölümü Başkanı Sayın Abdülkadir Kabraman Moderatörlüğünde, 9 Haziran 2016 tarihinde InterContinental İstanbul Hotel'de gerçekleştirilen Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Çalıştayı desifre metinleri temel alınarak, TÜSİAD Ekonomik Araştırmalar Bölümü tarafından derlenmiştir. Seminere değerli katkı ve katılımlarından ötürü, Sayın Kemal Uzun, Sayın Gündoğan Durak ve moderatörümüz Sayın Abdülkadir Kabraman'a teşekkürü bir borç biliriz .

Ekim 2016

İçindekiler

YÖNETİCİ ÖZETİ.....	1
1. AÇILIŞ KONUŞMALARI	3
SEDAT ERATALAR	5
2. MATRAH AŞINDIRMA VE KAR AKTARIMI SUNUMU	7
ABDULKADİR KAHRAMAN	9
AHMET KURT	11
KEMAL UZUN	16
ZEKİ GÜNDÜZ	18
FERİDUN GÜNGÖR	19
TALİP BOZ	20
CAN DOĞAN	21
SEMİH ÖZ	22
BERNA BAYINDIR	25
TAHİR ERDEM	26
DURSUN KÜÇÜKASLAN	27
3. OTOMATİK BİLGİ DEĞİŞİMİ SUNUMU	33
GÜNDOĞAN DURAK	33
ABDULKADİR KAHRAMAN	36
TALİP BOZ	36
TİMUR ÇAKMAK	37
KEMAL UZUN	40
SEMİH ÖZ	41
ERKAN YETKİNER	42
4. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	45
KEMAL UZUN	47
ABDULKADİR KAHRAMAN	49
TAHİR ERDEM	49
ZEKİ GÜNDÜZ	53
OSMAN ÖZEN	55
BERNA BAYINDIR	58
NİYAZİ ÇÖMEZ	60
CAN DOĞAN	61
TİMUR ÇAKMAK	63
FERİDUN GÜNGÖR	66
SEYHAN URASOĞLU	68

ATEŞ KONCA.....	69
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI.....	85
AHMET KURT.....	87
OSMAN ÖZEN	89
SEMİH ÖZ	90
SEDAT ERATALAR.....	110
5. TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU.....	113

YÖNETİCİ ÖZETİ

Değerli tüm paydaşlar,

Dijital çağ olarak da adlandırılan içinde bulunduğumuz zamanda “değişim” çok hızlı ve farklı. Değişimin hızı ve farklılığı ekonomiden diplomasiye, teknolojiden siyasete hayatın her alanında gözlemlenebiliyor. Vergi politika ve uygulamaları da bu değişimden nasibini fazlasıyla alıyor. Hatta hükümetler ve özel sektörün gündemi vergi konusu ile daha önce hiç olmadığı kadar meşgul. Çünkü globalleşme sonucu geline nokta hem çok uluslu şirketler için hem de kamu finansmanı için sürdürülebilirlik şart. Ve bu ortamda “sürdürülebilir vergi politikaları” tüm paydaşlar için daha da önemli hale geliyor.

Yerel ve uluslararası düzeyde vergileme konusundaki bu gelişmeler, TÜSİAD bünyesindeki Vergi Çalışma Komitesi olarak vergileme konusunun “uluslararası vergileme” tarafını, yıllık iş planımızın bir parçası olarak gerçekleştirilecek bir çalıştay ile ele almamızı gerekli kıldı. Çünkü 2009 ekonomik krizinden sonra hükümetler bütçe açığı sorunu veya gerçeği ile karşı karşıya kaldı. Bu sorun devletleri, ortak önlem alınmadığı takdirde daha da yönetilemez hale gelme ile tehdit ediyordu. Bütçe açığı sorununa karşı ortak girişim için G - 20 siyasi iradesi ve OECD işbirliği ile “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı” Aksiyon Planları (namı-diğer “Base Erosion and Profit Shifting” - BEPS) oluşturuldu.

Bu noktada TÜSİAD Vergi Çalışma Komitesi olarak uluslararası alandaki yeni vergi politika ve uygulamalarını ele alıp değerlendirerek üyelerimize, kamuoyuna aktarmak, katkı vermek, üyelerimizin faaliyette bulunduğu sektörlerdeki uluslararası vergileme konularında sorunları düzenleyici kurumlara aktarmak, vergi kanunlarından kaynaklanan sorunları vergi idaresine aktarmak ve çözüm önerileri sunmak amacıyla bu çalıştayı planladık.

“Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Çalıştay” Gelir İdaresi Başkanlığı yetkilileri, TÜSİAD üyeleri, akademi dünyası ve meslek örgütlerinin katılım ile 1 Haziran 2016 tarihinde gerçekleştirdik. Bu çalıştayda üç ana konu ele alındı. Birincisi, G-20’nin siyasi iradesi ile OECD tarafından alınan “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı” Aksiyon Planları (namı-diğer “Base Erosion and Profit Shifting” - BEPS) ile hayata geçirilmeye çalışılan konular. İkincisi, önümüzdeki yıllarda hayata geçecek olan ve her gerçek kişi hem de kurumlar için farklı bir “şeffaflık” ortamı yaratacak olan “otomatik bilgi değişimi”. Üçüncüsü ise “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki mevcut sorunlar ve çözüm önerileri”. Bu üç konuda sunumlar yapıldı, sunumları değerlendirmeler ile katılımcıların katkıları izledi. Bütün bunların sonunda Çalıştay’daki sunumlar ve katılımcıların katkı ve değerlendirmeleri çözümlenerek “ÇVÖA Çalıştay Değerlendirme Raporu” olarak hazırlandı. Bu rapor tüm paydaşların dikkatine sunulurken; Çalıştay ile ele alınan konuların daha geniş bir paydaş gurubuna ulaşması ve vergi alanında toplum yararı için katkı vermesi en önemli arzumuzdur.

Bu alıştayın yapılması için başta TSLAD yönetimine, Vergi Komitesi Başkanı Sedat Eratallar'a, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı adına katılım sağlayan Grup Başkanı Ahmet Kurt'a, Grup Başkanı Tahir Erdem'e, Vergi Komitesi üyelerine, akademi camiasını temsilen Semih z'e, alıştay'da benimle görev alan Can Doğan'a, Kemal Uzun'a, Gündoğan Durak'a ve çalıştaya katılarak değerli katkılar veren tüm katılımcılara tek tek teşekkür ediyorum.

Yukarıda belirttiğimiz çoklu katılım ve yaklaşım ile gerçekleştirilen alıştay sonrasında hazırlanan Raporumuzu tüm paydaşlarımızla ve topluma faydalı olması dileğiyle kamuoyuna sunarız.

Saygılarımızla,

Abdulkadir Kahraman

Haziran, 2016

BÖLÜM 1

AÇILIŞ KONUŞMALARI

1. AÇILIŞ KONUŞMALARI

SEDAT ERATALAR

TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU BAŞKANI

Değerli konuklarımız TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu'nun düzenlemiş olduğu Çalıştaya hoş geldiniz. Özellikle İdaredeki arkadaşlarımız bizi kırmayıp katıldıkları için onlara da çok teşekkür ediyoruz. Umarım hepimiz için faydalı bir toplantı olacaktır. Toplantının gidişatını moderatörlüğünü, Kadir Kahraman yürütecek. Sunumun bir bölümünü kendisi yapacak diğer bölümlerde de başka arkadaşlarımız da görev alacaklar. Herhangi bir soru veyahut ta bir yorum olduğu takdirde herkes katılımı serbest belirli bir sıra izlememize gerek yok. Katılımınız için yine hepinize çok teşekkür edip sözü Kadir Bey'e veriyorum.

BÖLÜM 2

MATRAH AŞINDIRMA VE KAR AKTARIMI SUNUMU

2. MATRAH AŞINDIRMA VE KAR AKTARIMI SUNUMU¹

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Üstadım teşekkür ediyorum. Gelir idaresinin değerli temsilcileri, katılımcıları hepiniz hoş geldiniz. Sedat Üstadın belirttiği gibi bugün daha çok Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıyla ilgili yeni gelişmeler ve mevcut uygulamalarla ilgili sorunları ve önerileri sizlerle birlikte sizlerin de katılımıyla katkılarıyla ele alıyor olacağız. Ajandamızda üç ana başlık var. Bunlardan ilki matrah aşındırması ve kar aktarımı veya diğer tabiriyle BEPS dediğimiz konu nedir, genel hatlarıyla onu onlatacağım. Bu bölümü ben sunuyor olacağım size. Burada idareden katılımcı arkadaşlarımız Ahmet Bey ve Tahir Bey'den katkılarını veya kişisel değerlendirmelerini alabilirsek hepimiz için çok iyi olur diye düşünüyorum. İlerleyen bölümde otomatik bilgi değişimini Gündoğan arkadaşımız sizlerle paylaşacak, daha sonra Kemal Uzun çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki mevcut sorunlar ve çözüm önerileriyle ilgili sunum ve tartışma ortamını sizlerle birlikte ele alacağız. Böyle bir ajandamız var.

Sunumuma ben matrah aşındırması ve kar aktarımıyla ilgili gelişmelerle başlamak istiyorum. Çünkü bu da aslında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla ilgili önümüzdeki dönemde önemli değişiklikler gündeme getirecek. BEPS'in ne olduğu ve kurumlara nasıl etki ettiği konusunda değerlendirmelerimiz olacak benim sunumun sonunda, fakat ona geçmeden önce ben kısaca BEPS'e neden geldik ve hangi paydaşları ilgilendiriyor diye kısaca hatırlatmak isterim. Aslında 2009 ekonomik krizinden sonra dünya çapında yaşanan özellikle hükümetlerin yaşamış olduğu bir bütçe açığı sorunu var. Bu bütçe açığı sorununu kapatmak adına G20 siyasi bir irade ve girişimde bulundu ve onun sonucunda da oradaki alınmış olan vizyonu hayata geçirecek olan organizasyon olarak da ülkeler arası kurum olarak OECD rol aldı ve BEPS'e o nedenle geçilmiş oldu. Burada bizim birden fazla paydaşı ilgilendiren bir konumdayız şu an itibarıyla. Şirketlerin müşterileri olarak bizleri ilgilendiriyor bu ortam, hükümetleri ilgilendiriyor. Hükümetleri ilgilendirdiği için yasal düzenlemeler gündemimize giriyor. Şirketlerin ortaklarını ilgilendiriyor. Ortaklarla birlikte o şirketlere kredi veren kuruluşları ilgilendirdiğini görüyoruz. Medyanın artan ilgisi var bu konulara. Medyanın artan ilgisi de biliyorsunuz basına sızdırılan birtakım vergilerle yapılandırmalarla ilgili yapılan dokümanlarla ve bilginin gizli olduğu bugüne kadar gizli olduğu noktalar artık aşılmaya başlandı. Ve bilgi eskisi gibi gizli olmaktan çıktı. Kontrol edilemez noktaya gitti. Dolayısıyla bu ortamın bir ürünü olarak bakmak lazım matrah aşındırması ve kar aktarımı dediğimiz OECD'nin 15 tane aksiyonuna. Bu 15 aksiyona baktığımızda içinde digital ekonominin vergilendirmesiyle ilgili zorluklardan başlayarak çok taraflı enstrümanlar dediğimiz yaklaşık 15 tane aksiyon karşımızda. Bu aksiyonların sınıflandırılması yapıldığında kavramsal olarak buradaki sunumda gördüğünüz gibi mavi olanların daha çok uyuma yönelik olduğunu, bu ortamdan çıkışta görüyoruz. Yeşille

¹ Vergi Çalışma Grubu Sunumu Bölüm 5, Sayfa 113'te yer almaktadır.

sınıflandırdığımızın daha çok özün önceliğiyle ilgili olduğunu ve bordo rengin de daha çok şeffaflık ve açıklıkla ilgili olduğunu görüyoruz. Bu noktalara neden gelindi? Çünkü her ülke kendi rekabet üstünlüğünü artırmak adına geçmiş yıllarda, her ülke aslında yabancı sermaye çekmeye çalışıyor, kendi rekabet gücünü artırmaya çalışıyor. Bunu yaparken de vergi buradaki parametrelerden bir tanesi. Bununla ilgili olarak geçmiş dönemlerde yapılmış olan bazı uygulamalar; örneğin zararlı vergi uygulamalarını karşımıza çıkarıyor. İşte faiz indirimlerinin belli bir noktada sınırlandırılması bundan sonraki dönemlerde önümüze gelen noktalardan bir tanesi, işte pasif kazançların toplandığı kurumların olduğu kontrol edilen yabancı kurumlar yine bunlardan bir tanesi. Bu konulara baktığımızda, ülkeler özellikle G20 global hasılanın yaklaşık %85'ini G20 ülkeleri oluşturuyor. İçerisinde Avrupa birliği var. Gelişmekte olan ülkeler; Çin, Hindistan, Brezilya gibi, Türkiye gibi ülkeler var. Dolayısıyla burada bahsettiğimiz bu aksiyonlar ortak hareket edilmediği sürece hayata geçirilirse çok zor olan aksiyonlar. Türkiye bu sürecin içerisinde baştan beri G20 üyesi olarak yer aldı. Şu an karşımızda somut olarak gördüğümüz bir transfer fiyatlandırmasıyla ilgili düzenlemeler var.

Bakanlar kurulu kararının hazır olduğunu taslak halinde olduğunu biliyoruz idare ile yapmış olduğumuz görüşmelerden. Bir tebliğ basınla paylaşıldı ve onun yayınlanması bekleniyor. Türkiye de dolayısıyla bu sürecin içerisinde aktif olarak yer aldı ve bunlarla bağlantılı olarak yerel mevzuatta gerekli düzenlemeleri yapmaya girişti. Bizim anladığımız kadarıyla Türkiye'nin bu 15 aksiyondan 4 tanesine özellikle minimum standart diye taahhüt ettiğini ve bunları hayata geçireceğini görüyoruz. Bunlar neler? Zararlı vergi rekabeti uygulamalarıyla mücadele, vergi anlaşmalarının suistimalinin önlenmesi, transfer fiyatlandırması ve uyuşmazlık çözümleri. Bunlarla ilgili olarak da dediğimiz gibi Türkiye burada da bahsettiğimiz üzere, bir gelir transfer fiyatlandırmasıyla bir taslak tebliği şu anda kamuoyuyla paylaştı ve bunlarla ilgili görüşler toplamaya başladı. Transfer fiyatlandırmasıyla devam edecek olursak; 8,9 ve 10 ve 13. Aksiyonlar aslında OECD 'nin belirlemiş olduğu bu BEPS aksiyonları arasında transfer fiyatlandırmasıyla ilgili. Bunlar değişik konularda bir tanesi, transfer fiyatlandırması kapsamında gayri maddi duran varlıklarla ilgili, bir kısmı yine risk ve sermayeyle alakalı. Bir diğeri dokümantasyonla ilgili, bir diğeri de riski yüksek işlemlerle ilgili yayınlamış olduğu aksiyonlar. Bunlar hem anlaşmalara, çevre anlaşmalarına, hem de OECD 'nin transfer fiyatlandırmasıyla ilgili rehberlerine bundan sonraki dönemde girecek. Bahsettiğimiz 15 aksiyon 2020 'ye kadar, bu aksiyonlara onay vermiş destek vermiş ülkelerin yerel mevzuatlarına girecek ve bunun takibi yine OECD tarafından 2020'nin sonrasında yapılacak. Bu dediğimiz başta da söylediğim gibi bu aksiyonları bir ülkenin yapması bir şey ifade etmiyor. G20 ülkelerinin hepsinin ortak hareket etmesiyle buradan beklenen amacın gerçekleşmesi söz konusu olabilecek, aksi takdirde bunun gerçekleşmesi çok mümkün gözüküyor. İş dünyasını bundan sonra bu burada bahsedilen aksiyonlar hayata geçtiğinde nasıl bir fotoğraf bekliyor dersek, bizim şu ana çıkarabildiğimiz noktalar; birincisi şirketler veya bizim gibi meslek mensupları yapmış oldukları işlerle ilgili olarak bu yeni mevzuat ile mevcut mevzuatı kıyaslayıp nerede risk var bunun tespitini yapmaları gerekiyor. Şirketler kendi yapılandırmalarını değerlendirmeleri lazım. Bir yerde CFC'leri

varsa, o orada kalmalı mı kalmamalı mı, gibi. Grup içi anlaşmaların tekrar gözden geçirilmesi gerekiyor. Çünkü baktığımızda özün önceliği önemli hale geliyor. Bundan sonraki dönemde sadece bir işle ilgili sözleşme olması veya sözleşmeye dayalı olarak birtakım riskler ve fonksiyonları bir noktaya aktarmak anlamlı mı bunların gözden geçirilmesi gerekiyor. Finansal işlemler ve bunların etkileri gözden geçirilmesi lazım. Bizim Pİ oluşup oluşmadığı noktada bazı işlemler çünkü mevcut çevre anlaşmalarında yardımcı ve tamamlayıcı işlemler, hazırlayıcı işlemler. Bunlar genelde Pİ 'yi oluşturmuyor, ama bunlar artık OECD modelde orayla da ilgili gelişmeler olacak dolayısıyla da o yapıları gözden geçirmeleri gerekiyor.

Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili ülkeler artık bahsettiğimiz anlamda, ülkeler arası raporlama gündeme geliyor. Ana çerçeve rapor veya yarar raporda değişiklikler var. Grup içindeki işlevler riskler nerelerde? Bunları göz önünde bulundurmaları ve yeni yapıya uygun mevcut durum olması gereken arasında bir açıklık varsa bu açıklığın değerlendirilip ona göre aksiyon alınmaları gerekiyor olabilecek. Transfer fiyatlandırmasındaki bu 13 nolu aksiyona baktığımızda, 13 nolu aksiyon aslında yaklaşımı amaçladığı şey, şirketler fiyatlamadaki en uygun yöntemi belirlemede nasıl bir politika belirliyorlar? Risk değerlendirilmesine buna bağlı olarak idareler ve şirketler paylaşmış oluyorlar ve vergi denetimlerinde de gerekli bir takım verileri sağlamaya çalışıyorlar. Yani buradaki sunumda da gördüğümüz üzere her bir amaç için aslında bir yaklaşım ve araç benimsenmiş durumda. Fiyatlamada en uygun yöntem belirleniyor mu? Bunun için ana rapor veya çerçeve rapor dediğimiz raporu artık istiyor olacak idareler, istemeye başladılar. Yerel raporda daha detaylı bilgiler yer alacak risk değerlendirmeleri açısından. Ülkeler arası raporlama burada idareler daha geniş kendi vergi denetimleri için bilgi topluyor olacaklar diyebiliriz.

13. Aksiyonla ilgili olarak şu anda hangi ülke ne yapıyor dersek burada yaklaşık 35 ülke var eğer doğru hatırlıyorsam. Bu 35 ülkenin her biri farklı farklı noktalarda. Yeşille gördüğünüz yeşille gördüklerimiz, ben de hatırlamaya çalışayım renkleri, evet yeşille gördüklerimiz uygulamış, bunu hayata geçirmiş olan ülkeleri ifade ediyor. Maviler taslar aşamasında olan ülkeler ki Türkiye onlardan bir tanesi, turuncu olanlar da inceliyorlar bunu daha henüz hayata geçirmemiş ama hayata geçirecekler.

Türkiye taslak halinde, yani yeşil olsaydı evet uyguladı diyecektik ama Türkiye'nin uygulamaya geçeceğini bekliyoruz. Belki bu aşamada mı olur sonra mı, idaredeki arkadaşlarımızdan bir, bir katkı alabiliriz.

AHMET KURT

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Öncelikle gayet güzel özetlediniz, genel çerçeveyi verdiniz. Ülke bazlı raporlama konusu bahsettiğiniz gibi BEPS'in şeffaflık kısmında yer alan bir konu. Ülkelerin çok uluslu grup şirketleri, çok uluslu grupların, diğer ülkelerdeki faaliyetlerinin sonuçlarının birbirleriyle ülkeler arasında paylaşılması... Böylece ortada herhangi bir şekilde matrah aşılmasına yol

açacak bir şey varsa bu tablolarla ülke bazlı raporlamada değişilecek tablolarla bu riskin tespiti amaçlandı. Burada çok vurgulanan bir konu vardı hani bu tablolara dayanarak direk bir tarhiyat yapılmasın, bir assessment yapılmasın ama bunlar bir risk unsuru olarak kullanılsın konusu oldukça vurgulandı. Biz de zaten o şekilde düzenlememizi yaptık ve BEPS'in ilgili raporlarına da bu şekilde yansıdı.

Gizlilik konusundan bahsettiniz hani verilerin açığa çıkması, ülke bazlı raporlama şu an tamamen gizli bir veri olacak, yani ülkelerin normal çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında birbirleriyle paylaştıkları veriler nasıl korunuyorsa, bu veriler de aynı şekilde korunacak. Ama müzakereler sırasında aslında bu CBC raporlarının halka açık olması yani olması konusunda çok ciddi eleştiriler de yapılmıştı, fakat o kabul görmedi. Ülkeler genel olarak bu verinin gizli olmasını tercih etti ve son nihai raporlarda bu mimari üzerine çıktı. Biz ne noktadayız, şimdi planlanan şeye göre, aynı zamanda ülke bazlı raporlama BEPS eylemlerinde bir minimum standart. BEPS'de minimum standartlar var, BEPS aksiyon planlarında minimum standartlar var, işte en iyi uygulama örnekleri var, bazı tavsiye öneriler var. Ülke bazlı raporlama ülkelerin minimum standart olarak kabul ettiği bir nokta. Dolayısıyla ülkeler bu konuda, biz bu minimum standardı uygulamayı taahhüt ediyoruz, dediler. Diğerlerinde böyle bu yok. Ama minimum standartlarda ülkeler kendilerini böyle bir taahhüt altına aldılar. Peki, bu taahhüt nasıl bir taahhüt? Yazılı bir taahhüt mü? Hayır. Aslında bir yazılı bir taahhüt değil. Ama bu ülkeler tarafından deklare edilmiş bir niyet diyebiliriz. Yani biz bunu yapmaya söz bu konuda çalışmak için niyetimizi ortaya koyduk, gibi bir şey diyebiliriz. Yoksa yazılı bir şekilde bir imza altına attığımız herkes bu şeyi uygulasın, diye onaylanmış falan bir belgede bu minimum standartlar konusunda yok ama bu konuda ülkelerin G20 bildirgelerine de dolayısıyla yansımız taahhütleri var.

Biz de bu çerçevede ülke bazlı raporlamayı kendi mevzuatımıza adapte etmeyi uygun gördük, anlaştığımız üzere. Aynı zamanda bunu yaparken de transfer fiyatlandırmasına ilişkin diğer raporlama kısımlarını da değiştirmek gerekiyordu. Çünkü biz ilk bu konuda düzenlemelerimizi yaparken, 2007 yılında mevzuatımıza 2006 'da yayınlandı kanun ama 2007 'de uygulanmaya başladı. İlk düzenlemeler yapılırken işte OECD rehberindeki bazı düzenlemeler esas alınarak yapılmıştı. Dokümantasyon da oradan esinlenerek yapılmıştı. Bakanlar kurulu kararında ve tebliğde. O zaman yaptığımızda dokümantasyon tek bir kısımdan oluşuyordu. Şu an dokümantasyon rehberde üçe ayrılmış vaziyette. Rehberin nihai hale gelmiş şekli aslında henüz yayınlanmadı. Ama muhtemelen toplantılarda kabul edilen rehber daha önümüzdeki dönemde herhalde belki bu yaz içerisinde belki yılın sonuna doğru yayınlanmış olur diye bekliyorum ben. Bu arada düşüncelerim burada benim hani şahsi kişisel fikirlerim olarak olduğunu tekrar vurgulayayım hani idare her ne kadar idare adına burada bulunsam da şu an bir bu konuda çalışan teknik birisi olarak kişisel düşüncelerimi paylaşıyorum sizinle. Ülke bazlı raporlama tebliğini yayınladık.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Evet yani burada genelde raporlamada ben sizin sözünüzü kesmeyim ama 750 milyon Euro ve 50 milyon sınırları var genelde. Ülke bazlı raporlamada 750 milyon Euro ciro sınırı var. Master file'ı da 50 milyon Euro sınırı vardı ama Türkiye bunu kendisi biraz farklılaştırdı diyerek ben sözü size bırakayım.

AHMET KURT

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Şimdi raporlama şu an rehberde üç ana unsurdan oluşuyor. Biz de ona uygun tebliğ yayınladık zaten. Ana rapor, master file, local file ve country by country reporting. Biz bunu ana rapor, ülke raporu ve ülke bazlı raporlama şeklinde kendimizi adapte ettik. Ülke bazlı raporlama daha çok herhalde insanların ilgi alanına girdiği için oradan başlayım. Ülke bazlı raporlama normalde kabul edilen şekliyle toplantılarda 2016 yılı gelirlerini kapsayacak şekilde yani 2016 yılı mali tablo sonuçlarının 2017 sonunda paylaşılması. Yani hedef bu, amaç bu... Biz de bu amaca uygun şekilde tebliğimizi hazırladık. 2016 gelirlerinin 2017 'de sunulması şeklinde. Fakat aslında, bu tebliğden önce bir de bizim bakanlar kurulu kararı çıkarmamız gerekiyor. Çünkü daha önce belgelendirme bizde Bakanlar Kurulu kararıyla düzenlenmiş bir konu maddenin usul ve yetkisine istinaden. Dolayısıyla öncelikli olarak bir MKK'da çıkaracağız ama bakanlar kurulu kararı çıkarılmadan önce hani onun taslağını yayınlamamız pek mümkün de olmayacağı için, öncelikle tebliğ yayınladık ki bu konuda Türkiye'deki özel sektördeki paydaşlarımızın, kamudaki ve özel sektördeki paydaşlarımızın bu konudaki düşüncelerini alalım. Onun için bu tebliği biraz erken yayınladık. Dolayısıyla şu an belki bizim orada mavi veya turuncu olan renklerde renklendirilmemiz gerekebilir. Yani maviyle turuncu arası bir yerde de diyebiliriz. Yani taslak yayınlandı ama daha tamamen her haliyle de yayınlanmış değil. Ama bu konudaki niyetimizi ortaya koymuş vaziyetteyiz. Peki, uygulama başlangıç yılı ne olacak? Hani şu anki hedef 2016 yılı gelirlerinin 2017 'de beyan edilmesi. Fakat biz şunu da gördük diğer ülke uygulamalarında, bazı ülkeler 2017 yılı gelirlerini 2018 'de beyan edecek şekilde düzenleme yapıyorlar. Şimdi ülkelerin isimlerini tek tek veremeyeceğim ama onunla ilgili bir çalışma vardı. Bazı ülkeler böyle bir uygulamaya geçtiler. Hani anlaşma yani anlaşma demeyim de hani bu konuda yayınlanan rapor 2016 dese de bazı ülkeler 2017 'de başlayabileceklerini ifade ettiler ve kendi kanuni düzenlemelerini buna göre yapıyorlar. Biz bu konuyu da değerlendiriyoruz. Hani o konuda bir şey netleşmiş diyemem, evet 2016 'da başlıyoruz şu an kesin diyemem, 2017 'ye erteledik de diyemem. Ama bu konuda farklı düşünceler var.

Öncelikle eğer biz 2016 yılında başlamazsak, bu uygulamanın başladığı ülkelerde oradaki Türk şirketlerine, mesela diyelim ki bir Türk şirketinin daha yeni olsa, mesela İngiltere'de bulunan bir Türk ana firmasının Türkiye olduğu, Türkiye muhakkımı olduğu ana işletmesinin birçok uluslu şirketler grubunun İngiltere'deki şirketini düşünelim. Eğer

İngiltere başladıysa bu uygulamaya, İngiltere eğer Türkiye bu bilgiyi kendisine vermiyorsa, ülke bazlı raporlama bilgisini, İngiltere oradaki Türk firmasından Türkiye bu bilgiyi bana vermiyor, uygulamaya geçmedi, sen bu veriyi bana sağla, diyecek. Öyle deyince, firma her hâlükârda hazırlama zorunluluğu doğacak, bizim çok uluslu şirketimize. Böyle bir şey söz konusu... Bir taraftan bazı ülkeler de biraz daha esnek bir uygulama benimsemişler. Bu şekilde benimseyen ülkeler var. Yani, eğer karşı ülke bana ülke bazlı raporlamayı idari kanallardan otomatik olarak sağlamıyorsa, ben kendi ülkemde bulunan muhakkım şirkete bu zorunluluğu bireysel olarak getiririm diyenler var. Bazı ülkelerse mesela buraya opsiyon koymuşlar, demişler ki, karşı normalde ben kuralı getiriyorum, eğer karşı ülke bana sağlamazsa bu bilgiyi vermesi lazım, ama 2016 yılı için bir mave yapıyorum, yani o bir istisna tanıyorum. 2016'da karşı ülke bu uygulamaya geçmediyse ben kendi ülkemdeki firmadan bu veriyi istemeyeceğim diyenler de var. Biz bütün bunları inceliyoruz, araştırıyoruz ve gelen görüşler doğrultusunda da herhalde, çok uzak olmayan bir şeyde, bu konudaki kararımızı verip harekete geçmemiz gerekecek, çünkü biz bir şey yapmalıyız ki özel sektör de kendinde bu konuda bir aksiyonu bir inisiyatifi alabilsin. Diğerlerinin raporların içeriğine girmedim ama siz anlatıyorsunuz diye, isterseniz onlarla ilgili de detay verebiliriz.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Onlarla ilgili evet genel hatlarıyla, bizde buradaki slaytlara oradaki taslaktaki yaklaşımı aldık. Yani yerel rapor ve ana raporla ilgili. Çerçeve raporda, sizin bahsettiğiniz gibi, orada OECD'nin bir eşi olmamasına rağmen genelde baktığımızda 50 milyon dolar veya Euro civarında bir konsolide mali tablo büyüklüğü görüyoruz. Türkiye onu 250 milyon TL'lik bir aktif büyüklüğü veya gelir tablosuna bağladı. Dolayısıyla orada bir farklılık oluşturmuş oluyoruz Türkiye olarak. Belki ona ilişkin bir şey söyleyebilirsiniz.

AHMET KURT

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Onu açıklayabilirim. Minimum standart olan dolayısıyla ülkelerin taahhüt ettiği ülke bazlı raporlama, country by country reporting minimum standart olan. Ana rapor ve ülke raporu konusunda aslında bir şey yok, hani bir taahhüt, bunu şu tarihte başlayalım şu tarihte yapalım diye bir şey yok. Ana rapor konusunda hatırladığım kadarıyla dokümanlarda herhangi bir limit de yok aslında. Konuyla ilgili 13. Eylem planı çerçevesinde yapılan bir çalışma bu. Orada bir belirlenmiş bir limit de yok. Ama bizim müzakereler sırasında da konuştuğumuz hani metinlere girmese de hani ülkeler hani bu konuda biraz daha ellerinin açık olması için orada net bir belirleme yapılmadı, açıkçası ilk başta da bu ana rapor ilk başlanacak şey. Biz biraz yüksek bir limit belirleyerek ilk uygulamayı böyle başlatalım dedik. Hani ilerleyen dönemlerde belki bu limitler değişebilir. Hani bir başlangıç şeyi olarak böyle bir belirleme yaptık, ama ülkeler kendileri bu konuda farklı farklı uygulamalar yapacaklardır. Bir noktada

belki Şeye doğru yaklaştığında, ũlkeler birbirine yaklaştığında biz de onu sağlayabiliriz ama hani şu an bir başlangıç noktası olarak bŖyle bir yerden başlamanın uygun olacağını dŖřündŖk.

Hani belki aktif bŖyŖklŖęŖnŖ biraz daha dŖřŖk tutup ciroyu aynı seviyede tutmak gibi bir şey de sŖz konusu olabilir de, ĀŖnkŖ genelde işletmelerde gŖrŖlen de budur. Fakat bazen istisnai durumlarda da olsa hani bir şey oluyor. Hani bizim bu yaptığımız biraz daha kısıtlayıcı nitelikte aslında, hani bŖylece kapsama aldığımız aktif bŖyŖklŖęŖnŖ de yukarıda tutarak kapsama aldığımız mŖkellefleri de bir şekilde daraltmış olduk aslında. Genişletmemizi istiyorsanız genişletelim.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Yok bizim yorumumuz da o şekilde oldu. Birde burada hani sizin kamuoyuyla paylaştığınız bu taslak sonrasında gŖrŖřler soruldu. TŖSİAD olarak da biz gŖrŖřlerimizi paylaştık hani, onlarla ilgili bir aksiyon alınacak mı belki bunun gibi Ŗrneęin, aktif ve gelir bŖyŖklŖęŖne bağlı olarak mı yapılacak yoksa bir değişiklik olacak mı?

AHMET KURT GELİR İDARESİ BAşKANLIğI

şimdi değişiklik olacağını sŖyleyecek pozisyonda değilim. Gelir İdaresi'nde grup başkanı olarak Āalıřıyorum, sizler birĀoęunun idari tecrŖbesi de var. Hani bunu gayet iyi anlayabilirsiniz. Ama Ŗzellikle şunu sŖyleyim, biz gelen gŖrŖřlerden oldukĀa istifade ettik. Bu tebliği yayınlarken dŖrt başı mamur bir tebliğ olmadığının da farkındaydık zaten. Fakat daha fazla gecikmeden yayınlamak istedik. Bu konuda ve gelen gŖrŖřlerden de oldukĀa istifade ettiğimizi sŖyleyelim. TŖSİAD'ın, bu arada hazırlayanlar emeği geĀenlere de teřekkŖr ediyorum. OldukĀa gŖzel yapıcı eleştiriler iĀeren hani hepsine katılmasak da genel olarak yapıcı dili benimsemiş ve Āok da faydalandığımız noktalar olduğunu sŖileyebilirim hazırlamış olduğunuz, gŖndermiř olduğunuz gŖrŖřlerde, o yŖzden emeği geĀenlere teřekkŖr ediyorum. Sadece TŖSİAD 'dan değil YASED 'den veya diğer denetim şirketlerinden veya kişisel olarak bu işle iş Ŗęrařmakta olan kişilerden gelen gŖrŖřlerden de oldukĀa faydalandık. Tabiki bu gelen gŖrŖřleri hepsini olmasa da bir kısmını dikkate alabiliriz diye dŖřŖnŖyorum, tamamını olmasa da. Bir şey daha vardı ama şu an onu unuttum. Belki bir sorunuz daha mı vardı?

KEMAL UZUN

KOÇ HOLDİNG

Ben burada bir şey sormak istiyorum tabi biz ülkeler farklı uygulamalar yapabiliyorlar eşik bakımından. Biz bir eşik koyuyoruz 250 milyon. Bizim eşliğimiz kimin için bir eşik. Çünkü bizim uzantımız olan yani ana şirketin burada olduğu bir şirkette uzantıların olduğu bir yerde eğer bu eşik yoksa uzantının bir ucundaki şirket diyecek ki, bana ana raporunu gönder. Dolayısıyla ben yine aslında, benim eşğim aslında benim uzantım olan ülkedeki şirketin olduğu ülkedeki minimum standart gibi bir şey olacak. Ya ben bunu Türkiye'de mecburen hazırlamak zorunda kalacak gibiyim. Diğer taraftan da bizim için şöyle bir sıkıntı olabilir; biz 250 milyon eşğini koyduk ama herhangi bir ülkedeki bir şirketten ana raporu isterken, bir dakika bendeki limit 200 ben bu raporu hazırlamak zorunda değilim gibi kendi kendimizdeki o eşitlik bizi vurabilir. Böyle bir sanki bir sıkıntı olabilir mi diye aklıma geldi bu eşik dolayısıyla.

AHMET KURT

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Burada belki bir açıklama yapmamız gerekir, demek ki çok iyi ifade edememişim edememişiz bunu yazdığımız metinde ki bu şekilde anlaşılmış. Bizim burada ana rapor otomatik olarak değişecek bir rapor değil. Yani idareden idareye gitmeyecek. Ülke bazlı raporlamadan farklı... Ana raporu çok uluslu grup şirketinin yani merkezinin hazırlaması gerekiyor. Çünkü mantıklı olan da o, yani diğer grup küçük grup şirketi ana raporun şeyini hazırlayamaz, subsiderler. Merkez hazırlayacak. Fakat bu otomatik olarak ülkeler arasında paylaşım söz konusu tabi değil. Biz mesela Türkiye'de bulunan yabancı sermayeli bir şirketi düşünelim. Biz Türkiye'deki firmadan bize bu ana raporu vermesini söyleyeceğiz. Bu ana raporu bu Türkiye'deki firma kendi ana şirketinden temin edip, bunu bize verecek. Bizim orada koyduğumuz aslında 250 'lik sınır tam ifade edemedim dediğim o, konsolide şeyden bahsetmiyoruz ülke bazlı raporlamadaki gibi Türkiye'deki yani Türkiye'deki o kim şirketin şeyinden bahsediyoruz. Hâsılatından ve aktif büyüklüğünden bahsediyoruz.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Farklılaşıyor dediğim nokta oydu yani o diğer ülkelerdeki 50 milyon Euro 'ya 50 milyon dolarlık limit aslında onların konsolite mali tablolarına göre oluşmuş olan bir sınırı ifade ediyor. Türkiye burada ayrışıyor.

AHMET KURT **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Diğer ülke uygulamaları birbirinden farklı olabilir. Tek tek diğer ülke uygulamalarını şu an bilmiyorum ama şeyde de hani zaten yayınlanan metinlerde bu konuda herhangi bir belirleme olmadığı için iki türlü de mantıklı olabilir. Yani dediğiniz gibi de mantıklı bir sonuca varabilir ama biz ilk etapta Türkiye'deki mükellefleri düşündük. Diğerinin şeyine hâkim olamayabiliriz diye çünkü ülke bazlı raporlama gibi diğer ülke idaresinden gelecek bir veri de değil bu. O manada Türkiye'deki şirketi düşündük. Ama bu eleştirilerinizi de dikkate alarak tekrar diğer ülke uygulamalarını da inceleyelim, tebliğdeki düzenlemelerimize de bakalım tekrar bir beyin, tekrar yeni bir bakış açısıyla bir daha bakmakta fayda var.

ABDULKADİR KAHRAMAN **KPMG**

Teşekkür ederiz, burada şu sonuca varıyoruz; bizim ana rapor veya çerçeve raporun hazırlanması Türkiye'de bu raporun sunulmasından bağımsız olarak Türkiye'de bu limitleri aşmıyor olsa bile bu şirket yurt dışı faaliyetleri nedeniyle veya diğer ülkelerde bulunan iştirakleri nedeniyle ana rapor veya çerçeve rapor master file adına ne dersek diyelim hazırlayıp sunmak durumuyla karşı karşıya kalıyor olacak.

AHMET KURT **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Bizim düşündüğümüz şu anda yazım şekliyle Türkiye'de mükellefiyle Kurumlar Vergisi mükelleflerinden aktif ve satış büyüklüğü bunu geçenler dedik. Dolayısıyla şu an Türkiye'deki şirketin verilerine bakacağız. Ama dediğiniz gibi belki diğer ülke uygulamaları nedeniyle her halükarda biz istemesek te başka nedenlerden dolayı hazırlanması gereken durumlar olabilir. Bu ülke bazlı raporlama konusunda TÜSİAD ın raporunda yani okuduğum için hani onunla ilgili değinebilirim. Tanımlar konusunda bazı sıkıntılar var. Aslında bizim yaptığımız ağırlıklı olarak bu konuda hazırlanmış olan model yasa maddesini kendimize adapte etmekte. Yani metin 13. Eylemin bir model yasa maddesi vardı, ülkelerin çoğunluğu bunu yaptı, hatta daha zannedersen geçtiğimiz ay Avrupa Birliğinin direktifi yayınlandı, ülke bazlı raporlamayla alakalı. O da yine bunu esas alarak hazırladı. Fakat açık olan konular var hani sadece Türkiye için değil diğer ülkeler için de açık olan konular var. Bunu bazı toplantılarda dile getirdik hani biz ülke olarak da dile getirdik başka ülkeler de dile getirdi. İşe konsolidasyonla ilgili hangi grupların tamamının içeride olacağı, kimlerin dışarıda olacağı, konsolidasyondaki gelirin tam olarak ne anlama geldiği falan çok birçok tanımla alakalı bazı problemleri alanlar var. Söylemek istediğim bunların farkındayız, sizin yorumlarınızdan da istifade ettik, yayınlarken de bir miktarının farkındaydık. Bunlar şu an gittiğimiz toplantılarda da ana gündem maddesi olmasa da bazı farklı platformlarda

konusuluyor, ama bu konuda önemli olan bu ülkeler arası değişilecek olan bir metin o bir tablo oluştuğunda, dolayısıyla standardının aynı olması lazım. Yani bu nedenle bizim yaklaşımımız bu konudaki diğer ülke uygulamalarının bir ortak noktaya varması yönünde olacak. Ama aynı şey diğer ülkeler için de geçerli. Yani birinin konsolidasyon dediğine diğeri demezse zaten farklı farklı veriler paylaşmış oluruz. Belki bu konuda şu an gündemde değil ama bir ilave çalışma OECD düzeyinde olabilir. Hani şu an kesin bir çalışma var diyemem ama gündeme gelebilir çünkü benzer problemleri biz farklı ülkelerdeki meslektaşlarımızla da bir araya geldiğimizde paylaşıyoruz.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkür ediyoruz. Ahmet Beye çok teşekkür ediyoruz değerli açıklamaları için. Burada anladığımız kadarıyla bizim ülkeler arası raporlamayla ilgili 2016 dâhil olacak mı olmayacak mı veya opsiyonel mi olacak o ilerleyen dönemlerde netleşecek diye anlıyoruz. Ana raporla ilgili olarak da şu an 250 milyon TL'yi aşan aktif büyüklüğü ve gelir tablosu bazlı eşik belki tekrar gözden geçirilip değiştirilebilir diye açıklamalarınızdan anlıyoruz teşekkür ediyoruz.

AHMET KURT

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bu konuda müsaadenizle bir söz almak istiyorum. Hazır değerli hazirunu burada bulmuşken hepiniz farklı farklı şirketlerde çalışıyorsunuz farklı farklı işler yapıyorsunuz. Hani sizin düşüncenizi de almak isterim. Mesela 2016'dan başlamak, 2017'ye mi başlamak, opsiyonel bir şey mi yapmak... Hani bu konuda hazirunun düşüncesini de almak faydalı olur benim açımdan.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Evet hem bu konuyla ilgili hem bu ana kadar yaptığımız sunumla ilgili söz almak isteyen katkı vermek isteyen katılımcılarımız olursa başlayabiliriz.

Buyurun üstadım.

ZEKİ GÜNDÜZ

PWC

En son sorudan başlayayım. Aslında genel uygulamaları sanki izleyip, her hangi bir şekilde çok öncü olmadan genele genel diğer ülkelerle paralel hareket etmek sanki daha doğru olur gibi geliyor. Ama bizim gözlemlerimiz bütün ülkelerde henüz bu düzenlemeler aktif hale

gelmeden bütün uluslararası şirketlerde bir hazırlık süreci başladı. Bu bizi nasıl etkileyecek? İşte nasıl bir raporlama yükümlülüğü getirecek? Dolayısıyla bu raporlama ile ilgili verilerin hazırlanması alt yapının oluşturulması ve olası rapor formatı çerçevesinde beklentilerin karşılanmasına dönük hummalı bir hazırlık faaliyeti zaten bütün şirketlerde sürdürülüyor. Tabi büyüdükçe şirketlerin işte rakamları ve yaygınlıkları onların hazırlanabilmesi de oldukça anladığımız bize sorulan sorulardan tartışma şekillerinden zahmetli olabiliyor. Takdir edersiniz ki bazı uluslararası şirketler, hani Türkiye'nin genel ekonomik büyüklükleriyle neredeyse oranlanabilecek büyüklüklere erişebiliyorlar. Adeta Devlet Bakanlığının bir şeyde hazırlanması gibi o sistemin yeni beklentilere uydurulması zaman alabiliyor. O yüzden buralarda belki işte genel temayüller çerçevesinde başlamalara dikkat edilirse sanki Türkiye daha ön plana belki çıkmamış ve rahatsızlık yaratmamış olur. Nacizane benim gözlemlerimden hareketle varabildiğim sonuç oldu. Teşekkür ederim.

ABDULKADİR KAHRAMAN **KPMG**

Teşekkür ederiz. Feridun üstat buyurun.

FERİDUN GÜNGÖR **ERNST & YOUNG**

Ahmet Bey de aslında sunumunda bahsetti. Burada belki de Türk Vergi İdaresinin hızlı hareket etmesini gerektiren unsurlardan bir tanesi, bu düzenlemeyi eğer Türkiye'de Türk Vergi İdaresi yapmazsa, bu şirketler diğer ülkelerdeki uygulama nedeniyle zaten kapsama girecek. Örneğin Hollanda bunu başlatmış durumda. Hollanda'da herhangi bir şekilde küçük bir iştiraki bile bulursa, bir Türk çok uluslu şirketi Hollanda makamlarına bu raporlamayı yapmak zorunda. Şimdi ben biliyorum ki Türkiye'de faaliyet gösteren çokuluslu şirketler; Türk çok uluslu şirketleri Hollanda gibi birkaç ülkede mutlaka küçük de olsa, büyük de olsa bir iştirake sahip. Dolayısıyla Hollanda'nın bu uygulaması başladığında otomatik olarak bütün bu Türk şirketleri orada raporlama yapmak zorundalar. Bunu bilerek hareket etmek gerekiyor. Bu yükümlülük her halükarda gelmiş durumda. Bu, işin mevzuat boyutu; ama işin politika boyutuna baktığımız zaman şunu içime sindiremiyorum. Doğrusunu isterseniz, bu kadar hızlı, bu kadar apar topar, şirketlere hiç hazırlanma imkânı vermeden, kendi sistemlerini kendi yapılarını düzeltme ve düzenleme imkânı vermeden bu raporlamaların yapılmasını istemek aslında, geçmişe yönelik olarak bir hukuki problem de doğuruyor. Şimdi şöyle düşünün, bir paradigma değişikliğinden bahsediyoruz. Bu paradigma değişikliği şunu ifade ediyor; uluslararası vergileme ile ilgili bildiğimiz pek çok doğrular yanlışla dönüşüyor. Daha önce yapılanlar bir şekilde artık vergi idarelerinin ilgi alanına giriyor ve onların eleştirisine neden oluyor. Ve bütün bunlar bir kanun değişikliği olmadan, bir yasal değişiklik olmadan sadece BEPS aksiyon planların hayata geçirilmesi ile

beraber meydana geliyor. Bu yapıldığı andan itibaren, geçmişe yönelik raporlama yapılmak suretiyle, pek çok vergi incelemesinin başlatılmasına yol açılmış oluyor. Bu bana mükellef hukukunu çok önemli ölçüde zedeleyen bir olay olarak gözüküyor. Tabi bu sadece Türkiye'deki mükellefler açısından değil, bütün çok uluslu şirketler açısından geçerli bir hadise. Çok uluslu şirketlerin bir günah keçisine çevrilmek suretiyle bu şekilde hedef tahtasına konulmuş olması, onlara soluklanma ve kendilerine yapılandırma fırsatı bile verilmeden dünyanın her tarafında bir inceleme atağına uğramasına yol açacak bir anlayış, yaklaşım çok doğru gözüküyor. Bu yönüyle bundan sonra ne yapılabilir bilemiyorum. Türk Vergi İdaresi en azından kendi mükelleflerini bu tür saldırılara karşı yurt dışında nasıl koruyabilir? Türkiye'yi geçtim. Ama yurt dışında nasıl koruyabilir. Örneğin Rusya'da nasıl koruyabilir? Kazakistan'da nasıl koruyabilir? Fransa'da, Hollanda'da nasıl koruyabilir? Bunları düşünmek lazım... Nihayetinde bu çok uluslu şirketler, hala Türkiye'ye en büyük vergi gelirlerini sağlayan Türk ekonomisinin çok önemli aktörleri. Onları geçmişe yönelik yapılar nedeniyle, geçmişe yönelik uygulamalar nedeniyle bir inceleme saldırısıyla baş başa bırakmak çok doğru olmaz diye düşünüyorum. Belki biraz işin bu politika kısmına yoğunlaşmak gerekebilir. Teşekkür ediyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN **KPMG**

Teşekkür ederiz. Talip Bey buyurun.

TALİP BOZ **YAPI KREDİ**

Teşekkürler. Ben politika yönünden ziyade pratik ve hukuk yönüyle bir iki görüş ilave etmek istiyorum. Bu transfer fiyatlandırması ile ilgili tebliğ taslağı ve bu uygulama aslında Gelir İdaresi'nin bence bugüne kadar en zamanlı çalışmalarından biri oldu. Zamanlıktan kastım şuydu. 2017'de hatta 2017'nin sonunda yapılacak bir raporla ilgili 2016'nın başlarında bir tebliğ taslağı yayınladılar. Bence bu çok önemli bir şey ve büyük bir gelişme. Çünkü biz bugüne kadar tebliğlerin uygulanmadan, uygulamadan bir iki hafta, bir gün bir ay gibi çok kısa süreler öncesinde yayınlanıp mükellefleri çok daha zor duruma soktuğu durumlar yaşadık geçmişte. Ama bu bayağı bir ilerleme ve iyi bir sonuç. Tabi olayın politika boyutu şirketlerin buna hazırlanması ile ilgili ihtiyaç duyacağı ek zaman ihtiyacı düşünülerek 2016 değil de 2017 yılının verilerinin raporlanması bir opsiyonsa elbette bu opsiyon da değerlendirilebilir. 2016'da sadece mevzuat hukuk boyutunda tartışmalarla geçirilip, yılsonuna kadar bu tebliğ sonuçlanırsa, 2017 yılında muhasebe sistemlerimizi, data yapılarımızı düzenleyip bu raporlamayı sağlıklı bir şekilde yapmaya imkân verecek alt yapıyı 1 Ocak 2017'den itibaren hazır hale getirebiliriz. Aksi halde 2016'nın işleyen ayları ile ilgili işlemler için geriye dönük bazı çalışmalar yapmak zorunda kalınacaktır. Her şeye rağmen

yine de ben tebrik etmek istiyorum. Ancak, bir yanda böyle bir gelişme varken, bir yanda da örneğin FATCA tebliğinin raporlama yapmaya sayılı günler kala halen sonuçlandırılmamış olması da bir handikap. Bunun da bir an önce hızlandırılmasını bekliyoruz. Teşekkür ediyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN **KPMG**

Teşekkür ederiz. Bir cevap hakkı doğmuş sayıyorsa idaredeki arkadaşlarımız cevap verebilirler.

CAN DOĞAN **ANADOLU GRUP**

Ben de bir konu ekleyecektim. Aslında Ahmet Bey'in. "2016-2017'yi ya da 2017-2018'i karşılaştırdığımızda hangisi daha sevimli geliyor" sorusu üzerine başladı konuşmalar. Bu soru çok sevdiğim bir meslektaşım espri yollu bir sözünü hatırlattı bana. Hep şöyle söylerdi meslektaşım: "Devlet bir şey veriyorsa hemen al, çünkü vazgeçebilir; ama bir şey istiyorsa en son ver, belki erteleyebilir". Şimdi, "bu yükümlülükleri 2017-2018 yıllarına erteleme" kartının da bir kenarda hazır tutulduğu bilgisi, bizim yeni bir bilgi oldu aslında. Biz böyle bir olasılığı düşünmemiştik. Hep "2016 için dünyanın bir yerinde bir raporlama yapacağız" hazırlığıyla hareket ediyorduk. Böyle bir erteleme opsiyonun değerlendirilmesi aslında Kemal Bey'in sorusuyla da biraz bağlantılı: erteleme, bizi muhtemelen çok fazla etkilemeyecek. Çünkü burada Türkiye'nin istemediği raporu başka bir ülkede başka bir vergi idaresine vereceğiz ki bizim düşüncemiz o raporları Türkiye nasıl olsa isteyeceği için, "başka ülkelerde raporlama yapmak yerine sadece kendi ülkemize rapor veririz" yönündeydi. Ama Türkiye'deki raporlamanın 2017-2018'e ertelenmesi söz konusu olacak olursa, muhtemelen birçoğumuz açısından 2016 için bile yine başka ülkelerde bir raporlama yapılmasa gerekcek. Tabii bu diğer ülke olur da o da aynı şekilde raporlama yükümlülüğünü 2017'ye sarkıtmış olursa, bu durumda etkili bir erteleme durumu ortaya çıkar.

Bu arada, Feridun Üstadın açıklamaları aslında başka iki konuyu daha çağrıştırdı. Bir tanesi BEPS'le ilgili ve zaman zaman basında tanık olduğumuz tartışmalardan bir tanesi: "BEPS kimin işine daha çok yarar?", yani gelişmekte olan vergi idareleri ile gelişmiş ülkelerin vergi idareleri arasında bir distorsiyon yaratır mı? Belki Feridun üstadın "siz kendi mükelleflerinizi dışarıda nasıl koruyacaksınız?" sorusu aslında böyle bir tartışma konusunu da çağrıştıran olabilir, eğer farklı anladıysam düzeltin lütfen. Dolayısıyla önemli buldum. Bir diğer boyut da yine üstadın açıkladığı, "zaman verme", yani "kendisini yeniden yapılandırması için mükellefe zaman verme" konusuyla ilgili. Bu da geçenlerde katıldığımız bir başka tartışmada ele alınan bir konuydu. BEPS'in hedefi aslında kabaca söylersek "vergi kaçırıcıları yakalamaya" yönelik bir hedef değil. BEPS'in biraz daha "aba altında sopa gösterme" hedefi

de var. Yani BEPS'in hedef aldığı uygulamalar, konusu suç olacak ya da “vergi kaçırma fiilinin” alanına girecek uygulamalar değil. Belki masum gibi görülebilecek vergiden kaçırma yapılanmaları da burada BEPS'in hedefinde. Çünkü aslında amaçlanan şey, şeffaflık sağlamak; dolayısıyla konunun bu boyutunun bana hatırlattığı tartışma da, “vergi planlamalarının BEPS tablosunun neresinde yer alacağı” tartışması. Yani, agresif vergi planlaması tanımı yapmak istediğinizde, bunu “vergiden kaçınma” hareketinin sınırları içerisinde kalan ama hoşlanmadığımız bir hareket olarak mı görüyoruz; yoksa bunu vergiden kaçınma değil de , açıkça “vergi kaçırma” fiilinin kapsamına giren bir hareket olarak mı görüyoruz? Belki Türk Vergi İdaresinin agresif vergi planlaması tabirine bakış açısını da bu vesileyle öğrenmek faydalı olabilir. Teşekkürler.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Üstat çok teşekkür ediyoruz. Değerli katkınız için Kemal, Semih Bey'den sonra size versek.

SEMİH ÖZ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Teşekkür ediyorum. Sayın Başkan, Ben bir konuya dikkat çekmek istiyorum. Ancak önce gerek Kadir Bey'in gerekse de Ahmet Bey'in yapmış olduğu açıklamalardan çok da faydalandım teşekkür ediyorum. Şimdi Türkiye'de BEPS konusunda yapılan çalışmalardan ve bu çalışmalarda bugüne kadar bir Bakanlar Kurulu Taslağı hazırlandı. Bir de tebliğ taslağının hazırlandığı belirtiliyor ki zaten Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasında da var. Şimdi burada benim aklıma takılan bir soru var ki, mevcut transfer fiyatlandırma düzenlemesi için de aslında bu geçerli. Şöyle ki Kurumlar Vergisi Kanunu'nda transfer fiyatlandırmaya ilişkin yöntemler 3 tane olarak belirtilmiş. Daha sonra da OECD rehberindeki diğer iki yöntem Bakanlar Kurulu kararıyla açıklanmış. Şimdi bu noktada vergilerin yasallığı ilkesi dediğimiz çok temel ilkeye gittiğimizde vergi yasayla konulur, kaldırılır, değiştirilir dediğimizde, Anayasanın 73. Maddesinde Bakanlar Kuruluna tanınan bir yetki var. Diyor ki yasada tanımlanan alt ve üst limitler içerisinde Bakanlar Kurulu vergi oranlarını belirler diyor. Şimdi transfer fiyatlandırma yöntemlerinde Bakanlar Kurulu bunu belirlediği zaman açıkça mükellefin vergi matrahına müdahale ediyor. Bakanlar Kurulu Kararı ile Vergi İdaresi. Bu durumda aslında bu hani vergilerin yasallığı ilkesiyle çok örtüşen bir durum değil. Şimdi burada hareketle geldiğimizde bu konuda yapılan taslak düzenlemeler için ayrıca bir yasa çıkartılması ihtiyacı yok mu? Hani sadece Bakanlar Kurulu Kararıyla veya bir tebliğ taslağı veya tebliğ ile bu hani böyle bir düzenleme getirilebilir mi? Yani mükelleflerinin matrahlarını ne kadar etkileyen bir konu olarak hani ben böyle bir konuya dikkat çekmek istiyorum. Hani birinci söylemek istediğim konu bu.

Diğer bir konu şu; şimdi özellikle bu BEPS çalışmaların bir önceki aşamasında küresel forum çalışmaları vardı ve orada da adil vergi rekabeti üzerine özellikle çalışmalar

yoğunlaştırılmıştı. Diğer bir ifadeyle bazı ülkelerin, bu işte küresel forumla ilgili ya da zarar verici vergi rekabeti ile ilgili çalışmaları sonlandırmaları, işte sorumluluklarını yerine getirmeleri. Buna karşılık bazı ülkelerin ise getirmemeleri durumunda ortaya adil rekabet açısından olumsuz bir sonuç çıkar deniliyordu. Şimdi burada da aslında ülkelerin hani uygulamaya geçmeleri ve bazılarının hatta geçmemeleri veya daha geçmeleri bu adil rekabet konusunda Türkiye'nin konumunu nasıl etkileyecektir? Diğer bir konu yine bu hani sizin bu getirdiğiniz limitlerle ilgili benim aklıma takılan diğer bir soru... Şimdi çok uluslu şirketler vergi planlaması yaparlarken örneğin; vergi idarelerinin eylemlerine karşı, karşı eylem geliştiriyorlar. Örneğin kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerinde. İşte bir ana işletme var. Bir de bağlı işletme var. Şimdi eğer ki ana işletme bağlı işletmenin kontrol edilen yabancı kurum statüsünde ise gelirini kendi ülkesine getirmek zorunda. Çok uluslu şirketler bu durumda ne yapıyorlar. İkisinin yerini değiştiriyorlar. Hani kendi ülkelerinin bağlı işletme, diğer işletmeyi ana işletme durumuna getirdikleri zaman bu düzenlemenin dışında kalıyorlar ve idareler bu durumda çok fazla bir şey yapamıyorlar. Şimdi burada da örneğin işte rapor için ülke bazında raporlamada getirilen bir sınır var. 2.37 milyar TL sınırı. Peki, tek başına örneğin Türkiye Vergi İdaresi, Türkiye'de Vergi İdaresi birçok uluslu şirketin bu konsolide grup büyüklüğünü nasıl tespit edebilir ve bu düzenlemeye tabi tutabilir veya tutmayabilir hani buna ilişkin olarak alt yapı da hazır mı benim merak ettiğim konu da bu teşekkür ediyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Teşekkür ederiz. Kemal.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Ben zamanlama konusunda belki bir toptancı hemen başlayalım mı veya başlamayalım şeklinde değil de hibrit bir yaklaşım olabilir. Nasıl olsa uluslararası uygulamalar bakımında ana raporla country by country raporu bizim ne zaman başlatacağımızdan ziyade bizim subsider olan ülkelerin ne zaman başlatacakları önem arz ediyorsa belki bu iki rapor için başlangıç 2016 olabilir. Asıl local raporda yer alan 4 no.lu form için belki başlangıcı 2017 başına çekebilirsek çok daha anlamlı olabilir diye düşünüyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Teşekkür ediyoruz. Ahmet Bey sorularla ilgili bir şey olacak mı veya...

AHMET KURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Feridun Üstat politik konulardan bahsetti. Allahtan politikacı değilim. Sırasıyla onlara şimdilik cevap vermek gerekmiyor herhalde. Sondan başlarsam sayın hocamın verdiği bazı sorular vardı. Vergini yasallığı konusunda mesela yöntem konusunda bir şey, bazı eleştiriler getirdi. Şimdi 2007 yılında transfer fiyatlandırması düzenlemesi yürürlüğe girdi. 2006'da yayımlanan kanun ve o dönemde 2007 yılındaki 2006'daki kanunun gerekçesine baktığımızda şey diyor. Bu konudaki OECD düzenlemeleri esas alınarak düzenlenmiştir diyor. Hani spesifik olarak bazı yerlerde rehberde de atıf yapıyor. OECD rehberine. Ama ilk madde girişinde genel olarak bir OECD düzenlemelerinden bahsediyor. Hani dolayısıyla OECD rehberi bizim mevzuatımızın bir parçasıdır diyemeyiz ama kanunun gerekçesinden hani oradaki ruhtan hani bu düzenlemelerden faydalandığını anlıyoruz. Daha sonra yöntemlerde 3 yöntem açıklıyor. Şu, şu, şu yöntem... İşte karşılaştırılabilir fiyat, yeniden satış fiyatı, maliyet artı yöntemi ve diğer yöntemler diyor. Ve daha sonra da Bakanlar Kurulu kararında diğer yöntemlerin işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar prosiplit yöntemi olduğu açıklanıyor. Hani bunun bir sebebi şu, rehber bizim tebliğimiz yayınlandığında mer'i o zamanki cari olan OECD rehberinde sıralama bu şekildeydi. Karşılaştırılabilir bir fiyat, yeniden satış, maliyet artı diğer yöntemler diye vardı. Diğer yöntemlerin altında da bu iki yöntem yer alıyordu ve hiyerarşi de vardı. Hani şu anki kanunumuzda olduğu gibi... Bu hiyerarşik yapı 2010 yılındaki rehberde kaldırıldı ve diğer yöntemlerin içinden çıktı ve bunlar ayrı bir bireysel yöntem olarak rehberde yer aldı. Dolayısıyla şu andaki şey sebebi o. Yani o tebliğ yayınlandığında diğer yöntemler kısmı zaten çıktı ve muhtemelen o zamanki düzenlemeyi yapan kişiler hani usul Bakanlar Kurulunun da yetkisi olduğu için diğer yöntemlerin de rehberde iki şekilde açıklandığı yer aldığı için o iki şekilde açıklanmayı herhalde o zaman o dönemde uygun buldular. Tabi ki onlar adına konuşamam ama benim çıkarsamam bu. Belki önümüzdeki dönemde bu konuda bir yasal düzenleme yapılırsa daha iyi uyum sağlamak için bu hiyerarşik konudaki sorun ortadan kaldırılabilir diye düşünüyorum.

İkinci olan küresel sorunla ilgili konuya ben girmeyeceğim ama konsolide grup geliri nasıl tespit edilecek. Yani aslında biliyorsunuz. Bizim şeyimizde beyan esas. Hani Kurumlar Vergisinde, Gelir vergisinde beyan esası var burada da beyan esası olacak. İşletmeler kendi kendilerine bakacaklar. Konsolide grup geliri aşıyorsa zaten belirlemeyi yapacaklar. Ha sonradan yapılan kontrollerde yapmaları gerektiği halde yapmadıkları anlaşılırsa o zaman o ülkedeki cezayı yaptırımlara muhatap olacaklar. Aynı şey bizim için de geçerli. Türkiye'deki mükellefler için de geçerli. Yurt dışındakiler için de geçerli. Hani şu an uluslararası düzeyde teknik olarak konsolide grup geliri hesaplayabilecek bir alt yapı benim bildiğim kadarıyla yok. Ama burada herhalde beyan olacak ve sonradan kontrollerde aksi bir şey olursa ilgili cezai yaptırımlar söz konusu olur. Kemal Üstat başka bir şeyden bahsetti. F4'ü erteleyelim dedi. Allahtan ki onu sormamıştım. Ona şimdilik not ettim. Çok büyük bir not defterini getirdiğimi söylemişim görüşmelerden önceki şeylerde bunu da oraya not ettim. Can

Üstadın söylediği bazı konular vardı. BEPS kimin işine yarar konusu Feridun Üstadın söylediği politik konularla bağlantılı. Dolayısıyla ona girmiyorum. İkinci olarak agresif tax planning konusunda Türk idaresi kendisini nerede konumlayacak konusu. Agresif tax planning konusu benim konum değil. Dolayısıyla detayına vakıf da değilim. Ya dolaylı olarak bazı konularda genel olarak bir bilğim var ama o ayrı bir BEPS eylem planı ve ayrı bir kişilerin sorumluluğundaydı. Bizim idaremizde yürütülürken de onun için onunla ilgili de bu konuya şimdilik giremeyeceğim. Talip Bey'in yorumuna teşekkür ederim. Yılsonuna kadar umarım yayınlamamız gereken düzenlemeleri yayınlatabiliriz ülkeler bu konuda, mükelleflerimiz de bu konuda gereken aksiyonu alır. Zeki Üstadın söylediklerini de not ettim. Önce olaya çok gerek yok ama hani gene de takip etmekte fayda var. Ama bir yandan da diğer ülkelerdeki uygulamalara da bir bakmamız ve yani aynı anlamı sonucu çıkıyorsa ve genel hazirunda anladığım şu anladığım kadarıyla şu hani 2017'de geçsek konusunda gibi bir fikirlerinizi almak istemiştım. Ama anladığım kadarıyla birçok ülke eğer 2016'da geçiyorsa ve biz geçsek de geçmesek de 2016'da geçen ülkelerin sayısı oldukça fazlaysa bizim 2017'de geçmemizin çok fazla bir anlamı yok bir sonuç çıkarıyoruz. Böyle bir opsiyon aslında başlangıçta yoktu. Hani 2017'de geçme gibi bir opsiyon. Fakat uygulamada bazı ülkelerin bunu yaptığını görünce, bir bakalım dedik yani bazı ülkeler bunu yapıyor. Niye yapıyor diye bir durup düşünelim dedik. Bir durup düşünüyoruz. Bu yorumları almam benim için çok faydalı oldu. Teşekkür ediyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Çok teşekkür ediyoruz. İsteyen söz almak isteyen katılımcımız var mı? Berna Hanım buyurun.

BERNA BAYINDIR ERATALAR YMM

Bu aslında geçen gün TUSİAD toplantısında Feridun Bey'in de belirttiği bir şeydi. Onu ben merak ettiğim için aslında sormak istiyorum. Feridun Bey tekrar gündeme getirmedi ama. Biz bunu minimum olan 4 tane aksiyon planını yapmayı taahhüt ediyoruz. Dolayısıyla 11 tane ile ilgili herhangi bir taahhüdümüz yok. Peki, biz bunu şöyle mi anlamalıyız. Bu 11'le ilgili olarak hani diğer ülke düzenlemelerinde yapılacakları biz Türkiye olarak hiç dikkate almayacağız ve bunlarla ilgili bizde hiçbir şey gerçekleştirmeyeceğiz mi yoksa biz bunlara da dikkat edeceğiz her ne kadar taahhüt etmiyor olsak bile bu diğer ülke düzenlemeleri kendi ülke düzenlemelerimize içerisine sokacak mıyız?

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkür ederim buradan şunu anlıyoruz. Yani minimum standartlar dediğimiz konulara ilave olarak örneğin faiz kesintileri ve diğer finansal ödemelerle ilgili sınırlandırmalar kontrol edilen yabancı kurumlar gibi yani düzenlemeler zaten bizde çok yaygın değil. Bu gibi konularda idarenin programına aldığı bir aksiyon var mı bunu soruyorsunuz. Ahmet ve Tahir Bey belki bu konuda bir fikir vermek ister misiniz? Ben şöyle yorumluyorum yani Türkiye bunları minimum olarak yapacak. Üstünü de tabi ki de yapabilir, diye algılıyorum ama söz sizde.

TAHİR ERDEM GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bu güzel soru için teşekkür ediyorum. Bu arada hazirunu saygıyla selamlıyorum. Bir birinden kıymetli insanlar burada bugün. Sorunun ve cevabının daha net anlaşılabilmesi için öncelikle BEPS konusunda kısa bir bilgi vermek faydalı olur. BEPS Projesinde 4 tane eylemde minimum (asgari) standart var. Bunlar uygulama konusunda üzerinde mutabık kalınan konular. Ama eylemler bazında minimum standartlar dışında ortaya konulan en iyi uygulama örnekleri (best practices) veya tavsiye (recommendations) niteliğindeki şeyler de tamamen ihtiyari anlamında değil. Yani bunların da bir şekilde farklı mekanizmalarla ülkelerin iç hukukuna aktarılması öngörülmektedir. Minimum standartlara baktığımız zaman 5. Eylem, 6. Eylem, 13. Eylem ve 14. Eylemde minimum standartlar var. Ama bu eylemlerde aynı zamanda kiminde en iyi ülke uygulama örnekleri kiminde ise tavsiyeler var. Buna eşlik eden 15. Eylem şu anda çalışmaları devam eden Multilateral instrument (MLI) dediğimiz uluslararası çok taraflı bir aracın geliştirilmesi ki belirli minimum standartların bu araçla ülkelerin geniş anlaşma ağına yansıtılması planlanmaktadır. Bu araç aynı zamanda bizim anlaşma ağıımızı da çok taraflı olarak minimum standartlara uygun şekilde değiştirecek. Baktığımız zaman uluslararası vergi hukukunda önemli değişiklikler bizleri bekliyor. Bunların arasında mesela 2. Eylemin konusunu oluşturan hibrit araçlarla mücadele konusundaki çalışma bu çok uluslu araç kapsamında anlaşmalar ağına eklenecek. Onun yanı sıra 7. Eylemdeki PE'ye yani iş yerine ilişkin yeni kavrayıcı kurallar da çok taraflı bu uluslararası araç kapsamında yine ülkelerin iç hukukuna eklenecek. Onun dışında yine 8, 9. 10. Eylemlerde aslında baktığınız zaman tavsiye niteliğinde görünüyor. Minimum standardın bir parçası değil ama burada yapılan çalışmalar da transfer fiyatlandırmasını ilgilendiren çalışmalarda OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin güncellenmesi kapsamında yine ülkelerin uygulamalarının bir parçası haline dönüşecek. Dolayısıyla biz bütüncül olarak baktığınız zaman, evet, minimum standartlar bir taahhüt içeriyor ve bunların uygulama ve gözetim mekanizmaları kapsamında yapılması bir standart olarak öngörülüyor. Yani tek başına bunlar bir standart olarak şu anda kabul edilmiş ve ülkelerin inisiyatiflerine bırakılmış şeyler değil. Bunu izleyen bir uygulama ve gözetim süreci de öngörüldü. Bu uygulama ve gözetim sürecinin ne şekilde yapılacağına ilişkin bir metodoloji geliştirildi. Dolayısıyla her

bir ülke bu minimum standart taahhüdünü ne Şekilde gerçekleŐtirdiĐini yine OECD - FTA çatısı altında bir gözetim mekanizması içerisinde göstermek durumunda. Dolayısıyla burada biz sadece minimum standartlara değil, diğer eylemlerden çıkacak en iyi uygulama örneklerine ve tavsiyelere de bakıyoruz. lke olarak bunları en iyi Şekilde nasıl i hukukumuzla ve uygulamamıza yansıtabileceğimizi değerlendiriyoruz.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Tahir Bey çok teşekkür ediyorum. Başka katkısı. Buyurun Dursun Bey.

DURSUN KÜÇÜKASLAN
BDO

Üstat teşekkür ederiz öncelikle sunumunuz için. Benim sorum, örneğin bir Şirketin country by country reporting hazırlaması gerekiyor ama diyelim hazırlamadı. Burada cezası yine 1000 TL civarında bir ceza mı olacak? Yoksa başka bir yaptırım olacak mı?

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Evet, Ahmet Bey, yine söz size geldi.

AHMET KURT
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Türkiye, keŐke tebliği yayınlamasaydık mı düşünüyorum. Bir hafta önce yayınlasak her halde uygulamadan daha iyi olurdu. Zaten bu soruları almak için yayınladık erkenden. Çünkü meŐakkatli bir uĐraŐ olduğunun farkındayız. Şu anki ceza hükmümüz bu. İleride başka bir ceza olur mu? Onu kanun koyucu bilir. Ceza koyma yetkisi idarede yok. Ama idare önerebilir belki kanun koyuculara ama Şu anki mevcut hükümlerdeki ceza bu olduğu için uygulanacak olan da budur. Ama ileride bu konuda bir değişiklik olabilir ama bu Türkiye'deki. Diğer lkeleri düşünelim. Diğer ülkelerde bazı ülkelerde bu konularda daha farklı cezalar var. Mesela 100 bin dolara kadar gidenler var, işte 50 bin Euro civarında olanlar var; 10 bin Euro civarında olanlar var. Yani farklı farklı ceza uygulamaları var. Belki de ülkelerin bazıları ülke bazlı raporlamada ayrı bir ceza Şeyi de öngörebilirler. Normal transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun dışında ekstra bir bilgi yeni giren bir bilgi olduğu için belki yeni bu konuya ilişkin yeni bir idare ceza söz konusu olabilir. Ama Şu an bu konuda gelişmeleri de takip etmeye çalışıyoruz ama Şu an hani çok oturmuŐ bir Şey yok dıŐ gelişmeler

anlamında. Bazı ülkelerin uygulamalarını biliyoruz. Ama bizim için şu an kanundaki şeydeki ceza belli. Sağ olun.

ABDULKADİR KAHRAMAN **KPMG**

Mevcut cezalar kapsamında işlem yapılacak diye anlıyoruz. Zeki Üstat buyurun.

ZEKİ GÜNDÜZ **PWC**

BEPS konusunun çeşitli maddeleri itibariyle yürürlüğe girmesi, mevzuatın bir parçası olması kuşkusuz aşama aşama zaman alacak bugün tartıştığımız transfer fiyatlandırmasına ilişkin raporlama vs. tebliğinde olduğu gibi. Ancak, bir şeyi gözden kaçırmamak gerekiyor. Eski tabirle birçok kavram için cin şişeden çıktı. Öncesinde Türkiye'nin aslında tartışılmayan birçok konusu kavramı şu anda Türk Vergi Hukuku'nun kavramları ve tartışmaları içine girdi. Her ne kadar bir kısım düzenlemeler zaman alacak olsa bile özellikle vergi incelemelerinde karşılaştığımız yaklaşımlar ve sorunlar dikkate alındığında henüz zaten bir düzenleme konusu olmayan birçok konuda, biz kavramsal olarak şu anda eleştiri ve hesap verme anlamında bunları tartışmaya başladık. İş yeri tanımı en geniş şekliyle bizim şu anda Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesindeki ya da Gelir Kurumlar Vergisindeki bir takım kavramlardan hareketle BEPS'te henüz tartışma ve kavramsal düzeyde nasıl ifa edilebileceğini bilinmeyen bir ortamdayken şu anda fiili durumun incelemelerin bir parçası haline geldi. Transfer fiyatlanması tartışmaları da 2006 öncesinde taslak halindeyken ben bu değerlendirmeyi o zaman yapmıştım. Henüz transfer fiyatlaması düzenlemesi yapılmadan dahi artık Türkiye'de transfer fiyatlaması bundan böyle böyle tartışılmayacak ve tamamen OECD prensipleri çerçevesinde yeni kavram ve şekliyle tartışılacak demiştim nitekim hep beraber yaşadık. Şu anda transfer fiyatlaması vergi incelemelerin ana konusu haline geldi. BEPS 'teki şu andaki kavramların bizim için uzak gibi görünün kavramların hepsi herhangi bir düzenleme veya herhangi bir anlaşma veya çok uluslu vs. de herhangi bir şey olmaksızın da bugünden itibaren pratikte karşımıza çıkan kavramlar konular, olacak, olmaya başladı. Özellikle bunu paylaşmak isterim. Artık eski vergi dünyasında değiliz. Teşekkür ederim.

ABDULKADİR KAHRAMAN **KPMG**

Teşekkürler. Can Üstat...

CAN DOĞAN ANADOLU GRUP

Ben şu ceza ile ilgili biraz daha küçük bir ekleme yapacaktım sadece. şimdi dokümantasyon yetersizliğinin cezası, ülke bazlı raporlamanın yapılmaması durumu için, şu anda düşük bir özel usulsüzlük cezasından ibaretmiş görünebiliyor ama, bu boşluğu telafi etmenin “olumlu pekiştiriciler ve olumsuz pekiştiriciler” gibi bir aracı daha var. Bahsedeceğim bu araç daha önce de dile getirildi aslında: eğer transfer fiyatlandırması dokümantasyonun yeterli olması durumunda mükellefe sağlanacak bir avantaj ya da koruma söz konusu olursa, zaten o ödülünden mahrum kalmak dokümantasyon yetersizliğinin en büyük cezası olacak.

Şu an mevzuatımızda transfer fiyatlandırması dokümantasyonun titizlikle yapılmış olmasının mükellefe sağlayacağı ilave bir avantaj/koruma ya da getiri yok. Eğer o konuda bir düzenleme yapılırsa, örneğin ülke bazlı raporlamayı yapmamanın etkili bir yaptırımla karşılanması hali de gerçekleşmiş olacak.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Çok teşekkür ediyoruz. Şimdi ajandamızda olan diğer bir konuya geçmeden önce belki bir iki sorusu olan varsa onları da alabiliriz ama zaman daralıyor. Dolayısıyla zamanı iyi yönetme adına bu konuyla ilgili soru veya katkı varsa onları alalım. Son bir, iki... Sonra otomatik bilgi değişimine geçiyor olacağız. Buyurun Üstat.

KATILIMCI

Ben aslında Zeki'nin söylediklerine bir ilave yapmak istiyorum. Zeki çok önemli bir konuya değindi. Gerçekten de herhangi bir şey yapılmasa bile bundan sonra artık cin şişeden çıktığı için ve etkilerini çok yoğun bir şekilde yaşayacağız. O yüzden de ben Zeki'nin söylediğinden sonra ne yapılmalı sorusuna da yanıt bulmakta fayda var diye düşünüyorum. Örneğin permanent establishment iş yeri konusuyla ilgili söylediğin gibi eğer daha yürürlüğe girmemiş vergi anlaşması hükümleri bile şey yapıyorsa, kullanılmaya başlanıyorsa veya işte hibritlerle ilgili şimdiye kadar hiç tartışma konusu olmayan konular tartışılmaya başlanıyorsa, o zaman en azından geçmişe yönelik bir hukuki güvenliği temin etmek bakımından, vergi idaresinden şöyle bir beklenti içerisinde olabiliriz. Bu konuları ikincil mevzuatta açıklayın? Hiç olmazsa bu açıklamaların bundan sonrası ile ilgili olduğunu, değişen vergi anlaşmalarından kaynaklandığını veya değişen mevzuattaki bir takım unsurlardan kaynaklandığını iddia etme şansınız olabilir. Yoksa aksi halde olmayan bir mevzuatı, var olmayan bir hukuk düzenlemesini inceleme elemanlarının mükelleflere uyguladığı bir süreç yaşamak durumunda kalacağız. Yani bu konuda mükellef hukukunu, hukuki güvenliği sağlayacak hızlı ikincil mevzuatların üretilmesinde fayda görüyorum. Bunu vurgulamak istedim.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Çok teşekkür ederiz. Şu an bu ana kadar yaptığımız tartışmalardan aslında BEPS konusunun bizim de bundan sonraki iş hayatımıza önemli ölçüde gireceğini hatta girdiğini ve bizi etkileyeceğini öngörebiliyoruz. Burada aslında bu aksiyon aslında tabi ki Feridun Üstadın bahsettiği bu politikalar ne derece doğru, özel sektörün çok fazla sesi duyulmuyor. Çünkü hükümetlerin içinde bulunduğu bütçe sıkıntıları nedeniyle bu noktaya gelindi diye yorumluyorum ben. Fakat tabi buraya gelinin aşamada aslında, bunun bundan sonra şirketlerin dikkate almaları gereken bir nokta da aslında herhalde vergi etiği diye bir konuyu da bundan sonra tartışıyor olacağız. Yani burada bahsettiğimiz o 15 aksiyonun önlemeye çalıştığı bir takım şeyler hibritlerdir, işte vergi anlaşmalarının aşırı derecede suistimal edilmesi gibi noktalar aslında bir yerde bizi vergi etiği noktasına da bundan sonra getiriyor ve getiriyor olacak diyerek sözü Otomatik Bilgi Değişimi ile ilgili olarak Gündoğan'a bırakıyorum.

BÖLÜM 3

OTOMATİK BİLGİ DEĞİŞİMİ SUNUMU

3. OTOMATİK BİLGİ DEĞİŞİMİ SUNUMU

GÜNDOĞAN DURAK DELOİTTE

Teşekkürler Üstat. Öncelikle tüm katılımcıları saygıyla selamlıyorum. Otomatik Bilgi Değişimi, FATCA, CRS, ben sunumumda kısaca bu kavramların neyi ifade ettiğini, genel itibari ile durumun ne olduğunu ve yükümüzün şu an hangi pozisyonunda olduğunu ortaya koymaya çalışacağım. Tabi ülkelerin vergi matrahındaki aşınmaların sebepleri araştırılırken ülkeler bu aşınmanın bir kısmının sebebini de kendi kişi ve kurumlarının yurt dışında olan hesaplarda tutulması ve bu gelirlerin de kendi ülkelerinde beyan edilmemesini biliyorlar. Fakat buna yönelik de bu sorunun ortadan kaldırılmasına yönelik olarak da ne yapılması gerektiği noktasında aslında yapılması gereken şey bu şeffaflık denilen kavranın yürürlüğe konması ve ülkelerin karşılıklı olarak birbirleriyle bilgi değişimine başlaması olarak karşımıza çıkıyor. Fakat bu süreç bir türlü başlamayınca en son düğmeye 2010 yılında ABD düğmeye basıyor ve FATCA denilen bir kanunu zoraki olarak, (esasen yani bu FATCA'daki esasen bir karşılıklılık gönüllülük ilkesinden ziyade zoraki olarak) yürürlüğe koyuyor. Neden zoraki? Çünkü FATCA'da raporlama yapmayan finansal kurumlara Amerikan kaynaklı gelirleri üzerinden %30 oranında bir stopaj kesintisi yapılması öngörülüyor.

Şimdi FATCA nedir? Amerikan kişi ve kurumlarının, Amerika dışındaki gizli varlıklarının takip ve tespiti için ve raporlanması için getirilmiş bir kanun. 2010 yılında ABD tarafından yürürlüğe konuluyor. Daha sonra da OECD, bu FATCA'yı baz alarak bu bilgi değişimini çok taraflı hale getirme amacıyla bir çalışma yapıyor. G20 ülkelerinin de desteğini alarak ve bir ortak raporlama standardı geliştiriyor 2014 yılında. Bugün itibariyle baktığınız zaman esasen 2015 ve 2016 yılları FATCA için ülkelerin raporlama yaptığı yıllar. 2015 yılında raporlama yapan ülkeler var, bir de Türkiye gibi 2016 yılında raporlamayı başlatması beklenen ülkeler var. OECD'nin getirmiş olduğu ortak raporlama standartları CRS açısından ise ilk raporlama 2017, 30 Eylül tarihine kadar yapılması bekleniyor. Taahhütler alındı, anlaşmalar imzalandı. Birazdan o konulara da geleceğiz. Bir de 2018 yılında raporlama yapması beklenen ülkeler var. Türkiye'de gene 2018 yılında raporlama yapması beklenen ülkeler arasında gözükmüyor.

Şimdi FATCA neyi içeriyor? Amerika Birleşik Devletleri açısından baktığımız zaman yabancı finansal kuruluşlara müşterileri arasındaki Amerikan kişi ve kurumları varsa bu yabancı finansal kurumlar Amerikan kişi ve kurumlarının finansal varlıklarını Amerika Birleşik Devletleri Aires'e raporlama yapması. Dolayısıyla bu raporlamayı yapmayan veya FATCA Anlaşması'na uyum göstermeyen finansal kurumlara Amerikan kaynaklı bir ödeme varsa burada yine stopaj araçları var. Kendilerine yapılacak ödemelerden Amerikan kaynaklı ödemelerden % 30 oranında stopaj kesintisi yapılması öngörülüyor. Dolayısıyla bu stopaj kesintisi bütün ülkeleri FATCA uyumlu olarak yoluna devam etme noktasında zorluyor. Tabi FATCA'nın hedefi Amerikan bireyleri, Amerikan kuruluşları ve önemli derecede

Amerikan ortaklı olan, Amerika dışındaki finansal kuruluşlar. Şimdi FATCA açısından baktığımız zaman finansal kurumların Amerikan kişi veya kurumlara ait hesapları tespit ederek önce Gelir İdaresi raporlaması, Gelir idaresi de bu bilgileri Aires'e raporlaması. FATCA'daki temel uygulama bu yönde gerçekleşecek. Peki, hangi hesaplar Amerikan hesabı olarak kabul edilecek veya finansal kurumlar raporlama yapacağı hesabı nasıl belirleyecek diye baktığımızda, aslında 7 tane temel unsur var. Amerikan yerleşikliği veya Amerikan vatandaşlığı, doğum yerinin Amerika olması, posta veya ikametgâh adresinin bulunması Amerika'da veya bir telefon numarası bulunması gibi, bu 7 tane unsurdan herhangi birinin varlığı durumunda bu hesaplar ABD'ne raporlanması gereken hesaplar olarak tespit edilmek durumunda. Tabi bu 7 unsur haricinde de eğer bir kişi veya kurumun Amerika'da Aires'e raporlaması gereken bir hesabı olduğunu dair bir tespit yapılırsa ilaveten yine bu bildirimlerin yapılması gerekiyor.

Türkiye açısından baktığımızda 29 Temmuz 2015'te, FATCA Anlaşmasını Türkiye imzaladı. Daha sonra bu anlaşma ve eki mutabakat zaptının uygun bulunduğu kanun da 16 Mart 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlandı. Fakat anlaşma henüz yürürlüğe girmiş değil. Zira anlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için Türkiye'nin iç mevzuat veya iç işlemlerini tamamladığını ABD'ne yazılı olarak bildirmesi ve daha sonra bir Bakanlar Kurulu kararıyla raporlamanın başlatılması öngörülüyor. Bizim FATCA Anlaşmamıza göre de mutabakat zaptına göre de şu an itibarıyla 30 Eylül 2016 aslında Gelir İdaresi'nin Aires'e raporlama için taahhüt ettiği için son süre. Dolayısıyla finansal kurumların da bu 30 Eylül 2016 tarihinden önce Gelir İdaresi tarafından belirlenecek bir tarihte raporlamasını Gelir İdaresi'ne yapmış olması gerekecek. Tabi, FATCA'nın yürürlüğe girmesinden sonra G20 ülkeleri OECD nezdinde, OECD, G20'nin de desteğini alarak bu defa bu FATCA'nın nasıl genelleştiririz, bunun çalışmalarını yaptıktan sonra bu çalışmalar sonucunda finansal hesap bilgilerinin otomatik değişim standardı denilen bir standardı OECD geliştirdi ve 15 Temmuz 2014'te bu standart OECD Konseyi tarafından kabul edildi. Tabi bu standart da aynen FATCA benzeri olarak ülkeleri finansal kurumlarından gerekli bilgileri, finansal bilgileri toplayarak diğer ülkelerle yıllık bazda otomatik olarak değişimini öngörüyor.

Baktığımız zaman standart 4 temel bölümden oluşuyor. İlki competent authority agreement dediğimiz bu otomatik bilgi değişimine aslında yasal dayanak sağlayan bir anlaşma türü. İkincisi Common Reporting Standard dediğimiz ortak raporlama standartları CRS diye kısaltılan standartlar. Bu CRS' de esasen hangi finansal kurumların raporlama yapacağı, hangi finansal hesapların raporlanacağı gibi raporlamaya ilişkin teknik detaylar, bu CRS bünyesinde yer alıyor. Standartın 3.kısım Commentaries, yorumlar... Bu hem otomatik bilgi değişimine olanak sağlayan model anlaşma ve CRS 'in yorumu ve izahatlarına yönelik olarak hazırlanmış bir Commentaries. Son olarak da bu raporlama için raporlama kullanacak raporlama şemasının kullanım, kullanıcı rehberi. Bu kullanıcı rehberinde de kullanılacak XML şeması hakkında teknik bilgi ile data güvenliği ve gizliliği konularında detaylı açıklamalar yer alıyor.

Otomatik Bilgi Değişimini başlatabilmemiz için temelde 4 gereksinim var. Bunlardan ilki raporlamanın efektif bir şekilde yapılabilmesi için gerekli kural ve prosedürlerin iç mevzuatın bir parçası haline getirilmesi ki burada iç mevzuatın bir parçası derken bu ilkelerin yasal durumuna göre değişebilir, birincil düzenleme olabilir. Tebliğ bazı 2. Düzenleme veya bazen bir rehberle yeterli olabilir. 2. olarak otomatik bilgi değişimi için öngörülen yasal çerçeve modellerinden birini seçmek ve kabul etmek. İmzalamak. Bu biraz önce bahsettiğimiz anlaşma OECD tarafından bilgi değişimine yönelik olarak geliştirilmiş anlaşma türleri ki bunların da tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı bilgi değişimi anlaşmaları olduğunu görüyoruz. 3. Olarak raporlama için gerekli bilgisayar teknolojisi altyapısı ve kaynaklarını hazır hale getirmek. Bu da ülkelerin esasen hazırlayacakları bir portal vasıtasıyla finansal kurumların bilgileri, ülkelerin ilgili otoritesinin o portalına yüklemesi ve ilgili otoritenin bu bilgileri karşı ülkenin ilgili otoriteyle paylaşması ve son olarak da bilgi gizliliği ve güvenliliğinin sağlanması için gerekli önlemlerin alınmış olması. Dolayısıyla bu 4 temel gereksinim sağlanmadan aslında bilgi değişiminin başlanması, başlaması mümkün gözüküyor.

Şimdi yasal çerçeve olarak baktığımız zaman esasen bilgi değişimi yapabilmek için bugün itibariyle temelde 3 ayrı yasal çerçeve görüyoruz. Bunlardan birincisi zaten ikili anlaşmaların bilgi değişimi maddeleri... 26.maddesinde ülkelerin bilgi değişimi yapabilmesine olanak sağlayan maddeler var. Bir ikinci yasal düzenleme, vergi konularında karşılıklı İdari Yardım Anlaşması bu mutual convention dediğimiz OECD tarafından geliştirilmiş yine bir karşılıklı idari yardımlaşma anlaşması. Esasen Türkiye bu anlaşmanın son versiyonunu imzaladı. Hatta bu imzalanan bu convention'ın uygun bulunmasına dair kanun tasarısı da Meclis'e sunuldu. Şu an itibari ile Meclis'te bekleniyor. Henüz Meclis'te kabul edilmedi. Yine ülkelerin kendi aralarında ayriyeten imzalamış olduğu Bilgi Değişim Anlaşmalarıyla da ülkeler karşılıklı olarak bilgi değişimi yapabilmekte. Peki, bu CRS 'in yasal çerçevesi esasen daha genel çerçeve anlaşma olarak kabul edildiği için bilgi değişiminin hangi nitelikte hangi detayda yapılacağı yönetsel seviyede alınması gereken tedbirler gibi daha detay konuların bilgi değişimine yönelik olarak daha teknik konuların içerildiği anlaşma modelleri de OECD tarafından yayınlandı. Yani OECD ülkelere dedi ki isterseniz iki taraflı ve karşılıklı bilgi değişimine imkân veren anlaşmayı imzalayabilir ülkeler veya çok taraflı bilgi değişim anlaşmasına imkân veren MCA dediğimiz multilateral anlaşmayı imzalayabilirsiniz. Bu zaten kaynak maliyeti açısından da faydalı... O anlaşmaya imza atan ülkeler yine o anlaşmada imzası bulunan diğer ülkelerle ilave bir anlaşmaya gereksinim duymadan bilgi değişimini yapabilirler. Bir de karşılıklı olmayan bilgi değişimi anlaşması modelini hazırladı OECD. Tabi bunu da özellikle gelir vergisi uygulamayan, bu tür hesaplardan veya gelirlerden vergi almak istemeyen ülkeler sadece tek taraflı bilgi vereyim. Bana bilgi göndermeyin. Bende bilgi kirliliği yaratmayın veya farklı gerekçelerle bu tür anlaşmayı imzalamak istiyor olabilirler. Fakat uygulamada baktığımız zaman bugüne kadar bilgi değişimi anlaşmasına imza atan ülkelerin tamamının çok taraflı bilgi değişim anlaşmasını imzaladıklarını görüyoruz. En son Rusya ve İsrail imzaladılar. Mayıs ayı içerisindeydi galiba. Bugün itibariyle anlaşma imzalayan

ülke sayısı 82. Türkiye henüz imzalamadı anlaşmayı. Fakat anlaşmayı uygulayacağına, bilgi değişimi yapacağına dair taahhüdü bulunuyor ve bizim taahhüdümüz de Eylül 2018 itibarıyla ilk bilgi değişimi de yapmış olmak şeklinde.

Tabi bilgi değişimini yapmak için model anlaşmayı imzalamak tek başına yeterli değil. Model anlaşmayı imzaladıktan sonra, bilgi güvenliliği, bilgi güvenliği bilgi gizliliği ve teknolojik alt yapı oluşturulduktan sonra ülkeler, ben artık bilgi değişimi yapmaya hazırım. Notifikasyonunu karşı ülkeye ilettikten sonra ülkeler arasındaki bilgi değişimi başlamış olacak.

Özetlemek gerekirse tekrardan FATCA Anlaşması'nı imzaladık. Bir tebliğ taslağı çıkarıldı. Finansal kurumlarla paylaşıldı. En azından ilk aşamada edindiğimiz izlenim bazı konuların açıklığa kavuşturulduğu, bazı konularda yine de soru işaretlerinin bulunduğu şeklinde. Raporlama için belli bir tarih henüz bilemiyorum, finansal kurumlar için bir tarih belirlendi mi ama ülkemizin yapacağı raporlama için belirlenen tarihin 30 Eylül 2016 olduğunu anlıyoruz. Otomatik bilgi değişimi açısından da bizim yapacağımız bilgi değişimi için ilk bilgi değişimi için belirlenen süre 30 Eylül 2018 diye gözüküyor. Ben buradan teşekkür ediyorum. Size bırakıyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Gündoğan'a teşekkür ediyoruz. Sunumu için katkı yapmak isteyen, söz almak isteyen var mı? Talip Bey buyurun.

TALİP BOZ

YAPI KREDİ

İlk bölümde çok kısa geçtiğim kısmı tamamlamak istiyorum burada. Bu bilgi değişimi ile ilgili olarak Gündoğan Bey'in de belirttiği 4 aşamalı sürecin işte yasal düzenleme, ikincil düzenlemeler şeklinde takiben teknik alt yapının hazırlanması vs. adımlar var. Şimdi biz bankalar olarak daha doğrusu finansal kurumlar olarak bu bilgi değişiminden en çok etkilenen kurumlar durumundayız. Bu düzenlemelere uyum göstermek açısından ileride yürürlüğe gireceğini bildiğimiz, duyduğumuz buradaki işte sunumlarda da anlatıldığı üzere düzenlemelere ön hazırlık yapmaya çalışıyoruz. İlk oturumda da belirttiğim gibi bizim yasal düzenlemelerin veya tebliğ ile yapılacak ikincil düzenlemelerin, uygulanabilirliği açısından, uygulamadan çok önce bu hazırlıkları yapmaya imkân verecek kadar daha öncesinden duyurulmuş olması ve çok önem arz ediyor. Transfer fiyatlandırmasında işte 2017'de yapılacak rapor için bu sene tebliğ taslağı hazırlandı. Aynı şekilde CRS için Türkiye'nin 2017 başında en azından finansal kurumların yeni müşteri edinimi sırasında uyulması gereken kurallar olacak. Bunlarla ilgili düzenlemelerin de şimdiden çıkmış olmasını bekliyoruz,

beklerdik. Çünkü bununla ilgili yapılan IT geliştirmelerinde hangi tür bilgiler alınacak, hangi şartlarda toplanacak gibi daha birçok teknik detayı belirlemek veya bunlara karar vermek gerekiyor. FATCA’da da mesela 2015’in başından beri yeni müşteri ediniminde uyguladığımız kurallar var. Tebliğ ile ilgili taslak daha yeni paylaşıldı. Bununla ilgili IT çalışmaları yapıldı. Süreçler oluşturuldu. Ancak tebliğ sonradan çıktığında yaptığımız uygulamaların dışında yeni farklı durumlar oluşabiliyor. Bu durumda yapılan bütün çalışmaların yeni baştan yapılması veya geriye dönük birkaç yıllık çok ciddi bir baglog düzeltmek gibi yükü karşı karşıya kalıyoruz. O açıdan FATCA için belki biraz geç olabilir ama CRS için henüz zaman varken anlaşmalar imzalanmamış olsa bile Maliye Bakanlığı’nın bilgi isteme yetkisi çerçevesinde finansal kurumların CRS ’e hazırlık anlamında hangi tür bilgileri müşterilerden almaları gerektiği beyanlarla ilgili, bildirimlerle ilgili detayları bence tebliğ düzenlemesi ile şimdiden çalışması, yayınlamasında fayda var. Çünkü önümüzdeki sene başında biz bu bilgileri toplamaya başladığımızda müşterilerden ilk duyduğumuz şeyler ya neye dayanarak bunu istiyorsunuz gibi şeyler oluyor. Hesap açmada belge talebinde sözleşmelerde yer alan hükümlerde bir serbesti var mutlaka ama bunu ciddiye alan, erken davranan bankalar olduğu gibi son günü bekleyen bankalar da oluyor veya işlem hacmi veya müşteri portföyü açısından çok kısa süre içerisinde bazı şeyleri yapabilecek durumda olan kurumlar oluyor. Bu hem rekabet açısından, kurumlar arası rekabet açısından, hem uyum açısından, hem müşteri açısından problemlere sebep olabiliyor o yüzden bu konularda düzenlemelerin mümkün olduğunca erken yapılması finansal kurumlarla işbirliği içerisinde uygulanabilir yöntemlerle belirlenmesinde fayda görüyoruz. FATCA’da diyalog var o anlamda işbirliği içinde idare. Ona bir eleştirimiz yok ama zamanlama açısından sıkıntı yaşadığımızı söyleyebiliriz. Eminim idare de elinde kanuni bir dayanak anlaşmalar olmadan bir şey yayınlama konusunda kendisini yetkili görmüyor olabilir. Ama belki mevzuatımızda bununla ilgili bazı değişiklikler yaparak veya var olan maddeleri kullanarak bu düzenlemeleri bir an önce çıkarmamız gerekiyor diye düşünüyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Teşekkür ediyoruz. Timur buyur.

TİMUR ÇAKMAK
KPMG

Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Ben de bu vesileyle tüm katılımcıları saygıyla selamlıyorum. Şimdi bilgi değişimi dediğimizde legal alt yapısına, legal background baktığımızda Türkiye’nin aslında 1977’den beri başlayan bir çifte vergilendirmeye önlem anlaşması daha sonraki 2009’lu yıllarda OECD’nin başlatmış olduğu global bir girişim. Arkasından bir BEPS patlaması ve daha sonra da geldiğimiz noktada artık nerede ise bir

FATCA gibi CRS ismiyle common reporting Standard ismiyle tanımlanan otomatik bilgi değişimi... Yani söylemden de çıkacağı gibi aslında baktığımızda legal background da çok bir sıkıntı yok. Yani bugüne kadar bilgi değişimi ile ilgili olarak bütün emek, bütün çaba ülkelerin bilgi değişiminde hazır olup olmadığı, işte şeffaf olup olmadığı konuları üzerine yoğunlaşmış.

Özellikle 2009'da başlatılan OECD'nin transferi formunda birebir ülkeler gözden geçirildi. Hatta Türkiye'de Tahir daha güzel gerçi cevap verebilir. Gözden geçirildi ve bilgi verme kapasiteleri ölçüldü bütün ülkelerin. Hatta o dönemde idaredeyken biz de Norveç'e gidip incelemiştik. Norveç'in bilgi verme kapasitesi olup olmadığını bir raporla OECD'ye sunmuştuk. Şimdi aslında bakıldığında normal özellikle belli bankalarda, belli hesapları saklama niyeti olmayan ülkelerin buna çok açık olduğunu zaten o uygulamalarında görülmüştü. Bu çerçevede yani benim düşüncem çok uzatmamak adına, legal background olarak aslında çok fazla bir sıkıntı yok burada. Burada önemli olan niyet... Şimdi bilgi değişimini kim yapıyor? Bilgi değişimini hepimizin bildiği gibi vergi denetim elemanlarının yapması lazım. Vergi denetim elemanları bugüne kadar bilgileri hep spontane istek üzerine talep ettiler. Bilgiler geldi, gelmedi. Ya da işte çok uzun süre cevaplar geldi, gelmedi. Veyahut yurt dışından bilgi istendi. Bizim Türkiye'den bilgiler gitti, gitmedi. Yıllarca Almanya'nın Türk vatandaşlarla ilgili yaptığı sorgulamalar, baktık ki bazı ülkeler Türkiye'den bilgi alamıyorlar. Hatta bazı ajanslarla Türkiye'de anlaşp, Türkiye'de işte bu Türk vatandaşlarının gayrimenkulü var mı, yok mu gibi daha resmi olmayan boyutlara bile gidildiği noktalar olmuştu geçmişte. Geline nokta büyük bir kıyamet koparılıyor ama ben açıkçası uygulamada ne kadar uygulanacağından şüpheliyim.

Otomatik bilgi değişimi noktasında kapasite sorununu Semih Hocam dikkate getirmişti daha önce. Transfer fiyatlandırması ile ilgili. Aslında bilgi değişimi konusunda da burada bir sıkıntı olduğunu düşünmüyorum. Yani ben atıyorum CRS 'i uygulamaya başladığında tamam FATCA gibi bir tecrübem olduğunda ondan yararlanıp buna benzer bir uygulamayı CRS kapsamında da uygulamaya sokabilirim. Ama dediğim gibi sonuçta bu benim neyi, hangi tür işime yarayacak noktası beni daha çok ilgilendiriyor bu kısımda. Özellikle belirtmek istediğim, örneğin 2011 yılı bilgilerini hatırlıyorum. Türkiye toplam 11 ila 15 civarında bilgi talep etti. Bütün bu kıyamet 80 küsur anlaşma bir sürü bilgilendirme, bir sürü dokümantasyon, bir sürü toplantı, işte bir sürü masraf, baktığımızda 11 tane mükellef ile ilgili bilgi talebi. Şimdi bugün kaç oldu bilemiyorum. Umarım artmıştır bir de tabi onu da geçiyoruz. İnceleme Yönetmeliği'ne bakıyoruz. İnceleme Yönetmeliği de diyor ki 6 ayda incelemeyi bitireceksin. Bilgiyi istiyorsun. Dolayısıyla inceleme elemanı bilgiyi isteme yönünü kullanmamaya başlıyor bu sefer. 6 aylık süre, bir yıllık kısıtlamalar dikkate alındığında da ne yapıyor bu sefer internete giriyor, internetten inceleme yapıyor, araştırma yapıyor ve otomatik bakıyorsunuz ki buna göre bir inceleme raporu yazılıyor. Yalan yanlış ama sonuçta bunda mükellefler ciddi anlamda zarar görüyor baktığımızda. Dolayısıyla buradaki bilgi değişimi anlaşmasıyla ilgili hakikaten yani altında çok çok şey yapmak lazım...

Ben bir de hangi bilgiyi verecek karşı taraf. Yani siz diyorsunuz ki bu beneficial ownership kapsamında gerçek lehtar mıdır? Değil midir? Diye soru soruyorsunuz. Ben İspanya'yım örneğin. Ben şimdi desem bir türlü, demesem bir türlü... Şunu desem evet bu şahıs benim mukimimdir İspanya'da tüm dünya gelirleri üzerinden vergilendiriliyor desem, İspanya idaresi yerine koyuyorum kendimi. O beni kurtarıyor ama çünkü mukimlik eşittir gerçek lehtar değil. Gerçek lehtarlığı ortaya koymam gerekiyor. Ben bu sefer başka ülkelerden de benim şirketine iştirakler edilmiş. Onu söylediğim zaman kendi etra rejimim diye bahsettiğim istisna rejimim tehlikeye girecek. Bu defa onu söylememek için bir de cevap veriyorum adet yerini bulsun diye. Dolayısıyla Türkiye'deki vergi inceleme elemanı da bununla yetinmek zorunda kalıyor. Bir daha sorsa çünkü cevap alamayacak. Yani söylemek istediğim özetle. Bir sürü alt yapıda hiçbir sorunumuz yok. Hatta Vergi Usul Kanunu'nda da gerekli düzeltmeler yapıldı. Bilgi vermeyle ilgili sadece uluslararası değil. İç mevzuatta da bilgi vermeyle ilgili artık yetkiler var. Bunlarda hiçbir sorun yok ama Türkiye olarak biz yani devlet açısından düşündüğümüzde bundan Türk Devleti ne kadar faydalanacak. Mükellef açısından olayı değerlendirdiğimizde benimle ilgili verilen bilgiler doğru mu, değil mi? o boyutu da olayı çok fazla etkiliyor. Atıyorum faizle ilgili bir hesap istediğimi düşünelim başka bir kurumun. Tutup ben yanlışlıkla aidat tutarının alttaki balans tutarını verdiğimde yanlış bilgi vermiş olabilirim. Bu sefer bir de onun ayıklanması sorunu ile uğraşacağım. Yani aslında hep bugüne kadar emek, çaba, teorik altyapı, yasal altyapının oluşturulması ile ilgili yapılmış. Ancak bu uygulamanın icraatın nasıl yapılacağı? Kimin hangi bilgiyi, hangi standartta vereceği? Ya da her türlü bilginin verilir verilemeyeceği, o konular üzerine çok fazla çaba gösterilmediğini görüyoruz. 26.maddeyle ilgili OECD model anlaşmasındaki yorumlara baktığımız zaman aslında çok güzel bir şey çiziyor. Hatta ondan önce de yine OECD'nin çıkarttığı rehberler var. Bilgi değişiminde nelere dikkat edilmesiyle ilgili geçmişte... Fakat bunları biz o dönemde, bizim denetim elemanlarına anlatamadık. Ben başka ülkelerin de anlattığını sanmıyorum. Onu da çok açık bir şekilde söyleyeyim. Herkes böyle bir olaya palyatif yaklaşıyor bu bilgi değişimi dediğimizde hâlbuki toplayıp bütün bilgileri gönderdiğinizde de bu sefer haksız vergilemelere kadar da noktaları var bu olayların. Artı bilgilerin nerelerde kullanılacağı ve kimlere sunulabileceği hususları çok net bir şekilde belli olmasına rağmen bunların da göz ardı edilme ihtimalinin engellenebilmesi için belki ikinci bir mevzuatın çıkartılması da gerekebilir. Hakikaten dediğim gibi kısaca olayın gelmesi gereken nokta bu işten sağlanması gereken fayda ve mükellef haklarının çok çok çok daha dikkate alınması gerektiğini düşünüyorum. Teşekkürler.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Teşekkür ediyoruz Timur. Kemal senin de bir katkı var galiba.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Şimdi Timur'un verdiği bilgilere göre bizim denetim elemanları 11 tane bilgi istemişler. Bunun belki sebeplerinden biri o bilginin Gelir İdaresi Başkanlığı üzerinden değil doğrudan doğruya mükelleften istemelerinden kaynaklanıyor olabilir. Onun etkisi olabilir bunda. Çünkü bu süreci yaşıyoruz. Şöyle gerek bilgi isteme şekli, Gerekse içerik bakımından bir sıkıntı var. Doğrudan doğruya inceleme elemanı bilgiyi mükellefin kendisinden istiyor ve öyle bilgi istiyor ki bizatihi bunu VDK Başkanlığı da yapıyor aslında. Yaşadık bu süreci ve öyle bilgi istiyor ki, bilgi komple herhangi bir isim ve herhangi bir dayanak olmaksızın vergi kaçırıldığına ilişkin kuvvetli donalar olmaksızın yekûn halinde balt halinde koca bilgi isteniyor. Şimdi bunlar hassas konular. Bu bilgiyi siz içerik ve şekil bakımından sıkıntı var burada dediğinizde, sanki kooperatif olmayan bir şekilde o bilgiyi vermekten itina ediyorsunuz ve çekiniyorsunuz gibi yaklaşım oluyor. Dolayısıyla belki burada çok kısa bir sirkülerle denetim elemanlarının o bilgiyi hangi şekilde, hangi usulle Gelir İdaresi Başkanlığı üzerinden nasıl, hangi doneleri ileri sürerek, ne tür bilgiler isteyebileceklerine ilişkin belki bir sirküler veya genel tebliğ destek sağlayabilir. Gerçekten ben en azından şahsen 3-4 kez bunu yaşadım. Denetim elemanı doğrudan doğruya o bilgiyi bizden istedi. Hatta şöyle bir şey de oldu. Belki biraz komik ama bu bilginin bizden istenemeyeceğini söyledim ben. Bizim bir şubenin bilgisi defteri belgeleri bizden istendi. Şubenin komple defteri belgesi ve arkadaşımın şöyle bir yaklaşımı oldu. Ya Türkiye Cumhuriyeti Devleti büyüktür. İsteddiği bilgiyi istediği şekilde alır. Dolayısıyla belki burada bilgilendirmeye ihtiyacı var. Bir sirküler veya genel tebliğ ile... Hani denetim elemanlarının o bilgiyi hangi şekilde hangi içerikte nasıl talep edebileceklerine ilişkin.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkür ediyorum. Buyurun.

KATILIMCI

Ben Timur'a pek katılamıyorum. Gerçekten de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde yapılan bilgi değişimi çok etkin olmadı. Bu etkin olmamak da sanırım ülkelerin vergi değerlerinin kendi mükelleflerini, kendi şirketlerini koruma içgüdüsü rol oynadı diye düşünüyorum. Bilgi paylaşmak konusunda çok istekli çok arzulu değillerdi. Ama şu anda geldiğimiz nokta. Çifte vergilendirme anlaşmalarındaki deneyimin ötesinde bir noktayı işaret ediyor. Burada artık gerek FATCA'yla olsun, gerek CRS 'le olsun çok açık net kapsamı belli bilgilerin değişimi, belli takvimler içinde zorunlu hale gelmiş durumda. Üstelik bunlar vergi idareleri üzerinden yapılacak. Bu şu anlama geliyor. Bütün şirketlerin, bütün gerçek kişilerin finansal sistem içinde dünyanın neresinde olursa olsun var olan bilgileri artık otomatik

olarak ilgili ülke vergi idarelerine akıyor olacak. Bu açık net yani bu bir şekilde bu takvimler içinde gerçekleşecek. 10 bin tane vergi elemanınız varsa da, Türkiye'nin ulaşmış olduğu bu elektronik dijitalleşme alt yapısı da dikkate alındığında, bu bilgileri vergi incelemesine dönüştürme imkânı da olacaktır. Üstelik çok kısa süreler içinde olacaktır. Yani çok da beklememize gerek kalmayacak yeter ki bu konuyu belki Gelir İdaresi ile Vergi Denetim Kurulu kendi içinde uygun bir şekilde organize edebilsin.

Bunun da ötesinde, ya pek çok değişiyor şu anda yani başka ortamlarda da söylüyorum. Şimdi sanırım 5 no.lu aksiyonun içinde var. Aynısını Avrupa Birliği de yine bir uygulama haline dönüştürdü. Biliyorsunuz belli ülkeler var o ülkeler belli vergi kolaylıklarına rulinglerle bir çeşitli şirketlere sağlıyor. Yeni yapılan bu BEPS aksiyonuyla ve Avrupa Birliği tarafından yine zorunlu olarak yürürlüğe konulan uygulamayla artık şirketler pardon vergi idareleri bu tür verdikleri rulingleri otomatik olarak paylaşmak zorundalar. Yani Türkiye'nin artık istemesine gerek yok. Eğer X ülkesinde, Türkiye'deki bir Y şirketi kendisine bir vergi avantajı sağlayan bir ruling başvurusunda bulunduyorsa Nisan ayından itibaren artık onu şey bir raporlama standardı var ilgili aksiyonun arkasında o raporlama yöntemiyle o template'lerle ilgili ülkelere bildirmek mecburiyetinde. Bunlar akacak zaten Türkiye'nin önüne alındığı ölçüde yapıldığı ölçüde. Dolayısıyla geldiğimiz noktada artık isteğe bağlı talep üzerine bir bilgi değişiminden konuşmuyoruz. Otomatik bilgi değişiminden konuşuyoruz ki bu otomatik bilgi değişimi de kaçınılmaz olarak o hani bahsedilen hedeflenen şeffaflığı uluslararası şeffaflığı büyük ölçüde sağlayacak. Kurumların da şirketlerin de buna hazır olmaları gerekiyor. Bunu bilmeleri gerekiyor. Yani bu göz ardı edilebilecek bir şey değil artık.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkür ediyorum. Erkan buyur.

Pardon aslında sıralama şöyle gidiyordu. Buyurun hocam önce size verelim. Sıra ile devam edelim. Kusura bakmayın.

SEMİH ÖZ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Teşekkür ederim Sayın Başkan. Ben yorum yapacaktım bu konuda aslında. Bilgi değişimini ben çok önemli bir konu olarak değerlendiriyorum. Ulus devleti kendi başına coğrafi sınırlar içerisinde yeterli olmayınca özellikle hani çok uluslu şirketler karşısında ya da birden fazla ülkede faaliyette bulunan, geliri olan, yüksek gelir grubuna dâhil kişilerin gelirlerini kavramı konusu yeterli olmayınca. Hani bilgi değişimi konusu önemli hale geliyor. Bu noktada iki tane yapılan çalışma var. Bir tanesi FATCA. Diğeri de CRS olarak tanımlanan ama Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin aynı zamanda GATCA diye tanımladıkları, diğer bir ifadeyle küresel

versiyonu FATCA'nın, global Virgin of FATCA diye tanımlanan bu GATCA çalışması var. Şimdi bir tanesi FATCA daha çok vatandaşlık veya uyrukluğa bağı ile bağı olanlara ilişkin bir düzenleme. Buna karşılık CRS ise daha çok ikametgâh bazlı bir düzenleme. Hani ama Avrupa Birliği zaten bu tasarrufların vergilendirilmesi direktifi ile 2003 yılından bu yana bu konuda çalışmalar yapıyor. Hani bilgi değişimi yapıyor. Bu noktada Türkiye bugüne kadar bilgi değişimi konusunda çok aktif davranmadı. Hem 26. madde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 26. maddesinin kullanılması konusunda ki biraz önce Timur Bey de bahsetti. Bir diğerkonu da özellikle bu sadece vergi cennetleri ile bilgi değişimine dayanan anlaşmalar konusunda şimdiye kadar Türkiye bu konuda 2 tane ülke ile anlaşma imzaladı. Amerika ise bu konuda yanlış hatırlamıyorsam hani çok sayıda hani 50'nin üzerinde ülke ile anlaşma imzaladı. Bu konuda Türkiye şimdiye kadar çok aktif değildi bilgi değişimi konusunda. Bundan sonra ise muhtemelen bu anlaşmalar yürürlüğe girdiği zaman daha aktif olacak ve artık vergi incelemeleri vergi inceleme elemanlarının inisiyatifinden çıkıp veri ambarında ayrıca uluslararası bilgilere ilişkin bir bölüm de olacak ki mükelleflerin gelirleri böyle kavranmaya çalışılacak. Dolayısıyla bu anlamda özellikle bilgi değişimi konusunun ben önemli bir konu olduğunu düşünüyorum. Ama Türkiye açısından dikkate alınması gereken bir konu zannediyorum diğerk taraftan da özel hayatın gizliliği konusu. Hani bu konuda da aslında hani idareyi diğerk taraftan hani görevler düştüğünü de düşünüyorum. Teşekkür ediyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkürler hocam. Erkan.

ERKAN YETKİNER

MAZARS DENGE

Benim sorum şöyle şimdi tabi 2018'den itibaren biz otomatik bilgi değişimine gireceğiz. Acaba bu otomatik bilgi değişimi kapsamına giren ülkelerde bu değişim öncesi için bir af çıkarılması konusunda böyle bir şey gündeme gelmiş midir? Özel olarak da hani Türkiye'de böyle bir af gündeme gelecek midir acaba? Yani biraz tabi uzun bir dönem ama... Varlık bağıışı gibi aslında ben af dedim. Varlık bağıışı gibi dedim yani.

Bilmiyorum yani OECD'ye siz gittiniz görüşmeleri yaptığınızda Tahir Beyler de. Böyle bir şey görüşülüyor mu?

GÜNDOĞAN DURAK DELOİTTE

Ufak bir ekleme yaptım. Bu son dönemlerde bizim de tespitimiz çok sayıda Türk vatandaşı bunu soruyorlar. Yani yurtdışında benim Euro bondum var, varlığım var artık bunu yurtdışında tutmanın bir anlamı kalmayacak. Türkiye'ye getirsem sorun olur mu? İşte getirirsem parça parça mı getireyim. Tek seferde mi getireyim? Hakikaten böyle bir varlık barışı yani katılıyorum bence de Türkiye'ye yeniden sermaye girişi anlamında bayağı faydası olacaktır. Çok kısa bir şey de ekleyeyim hazır...

Şimdi şey noktasında da FATCA'nın faydalarına baktığımız zaman Amerikan hükümeti açısından yine şu tür taleplerin çok sıklıkla geldiğini görüyoruz. Türk vatandaşları Amerika'da yaşıyor veya belli süre ile yaşıyor. Türkiye'deki gelirlerini hemen bize bildirin, ben ne kadar gelir elde etmişim. Amerika yakalamadan biz bunu beyan edelim. Çünkü Amerika'da çok ciddi bir yaptırım var. Yani mal varlığını alabilecek kadar yaptırımlar uygulanabildiği en azından yazılı görsel basında çıkıyor. Dolayısıyla bizim de aslında otomatik bilgi değişiminden beklememiz gereken şey gelen bilgileri denetleyecek işte sen bu gelirini beyan etmemişsin, öyle bir vergi cezası kesmekten ziyade bak bu bilgiler zaten bize gelecek, dolayısıyla sen beyan et. Yani aslında bir nevi aba altından sopa göstermek gibi bir şey olacaktır. Ben çok da fazla vergi incelemesine gerek kalmadan gelen bilgilerin zaten bilgilerin geleceği varsayımıyla insanların o gelirlerini zaten beyan edeceğini düşünüyorum ve basit bir ön kontrolle de beyan edilmeyen gelirlerin rahatlıkla tespit edilebileceğini düşünüyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkür ediyoruz. Buyurun Üstat.

KATILIMCI

Erkan'ın sorusuna ben bir açılım yapayım. Yakın zamanlarda örneğin Rusya'da başarılı bir varlık barışı yapılmış durumda. Geçenlerde okuduğum kadarıyla. Brezilya'da yine yapılmış ve yine önümüzdeki günlerde Arjantin Başkanı açıkladı orada bir varlık barışı yine planlanıyor ve yapılacak gözüküyor. Bunların hepsinin öyle ya da böyle bütün bu gelişmelerle, uluslararası gelişmelerle ilgisi olduğunu düşünüyorum. Belki bir kısmında daha fazla, bir kısmında daha az ama bu var. Erkan'ın söyledikleri de çok doğru. Gerçekten bir temiz sayfa açmaya imkân vermek gerekiyor. İhmal edilecek bir şey değil bu. Teşekkür ederim.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkür ederiz üstat. Burada ben yani katkılarından dolayı herkese teşekkür ediyorum. Evet, otomatik bilgi değişimi artık önemli bir nokta haline gelecek. Çünkü büyük veri dediğimiz ya da big data dediğimiz şey aslında vergi tarafında da olacak. Bunu sağlayan da bu otomatik bilgi değişimi... Otomatik bilgi değişimi ile biz eskiden istatistiklere çok iyi yansımayın diğer ülkelerden bilgi isteme olayının artık ona gerek kalmadan sadece kurumlar vergisi incelemelerin değil normal bireylerin gelirlerini kavramada da ciddi bir araç olarak idare tarafından ilerleyen dönemlerde kullanılacağını düşünüyoruz ama burada katılımcılar bahsetti, hocam da bahsetti. Kişisel bilgilerin, verilerin korunmasıyla ilgili Türkiye daha yeni bir kanun çıkarttı. Onun nasıl uygulanacağını hep birlikte göreceğiz. Eğer o bilgiler iyi korunmazsa Türkiye'ye bu bilgilerin ben akmayacağını düşünüyorum. Çünkü FATCA Anlaşması'nda bu var. FATCA Anlaşması'na baktığımızda Türkiye eğer ciddi bir kişisel bilgilerin korunmasıyla ilgili alt yapıyı yasal altyapıyı oluşturamazsa Amerika'nın ileride bizim imzalamış olduğumuz anlaşma kapsamında Türkiye'ye bilgi verme, hatta anlaşmayı yürürlükten kaldırma gibi müeyyideleri uygulayabilme imkânı olduğunu da hatırlatmak isterim diyerek sözü ÇVO anlaşmalarında yaşanan sorunlar ve çözüm önerileriyle ilgili olarak ilgili bölümü için Kemal Uzun'a bırakıyorum sözü.

BÖLÜM 4

ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI UYGULAMALARINDA KAŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4.ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Evet... Ben de değerli katılımcıları öncelikle selamlıyorum. Bu bölümde biz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasına ilişkin TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyelerinden bir kısım bilgiler topladık sorunlara ilişkin. Devam eden slaytlarda bu sorunları sıralayacağız. Ben sadece sorunları kısaca ortaya koyacağım. Daha sonra beraber idari yaklaşımlarla beraber bunların doğrusu ne, gerçekten halen sorun mu veya çözülmüş mü bunlar üzerinde çalışacağız.

Öncelikle bildiğiniz üzere globalleşmeyle beraber emek ve sermaye hareketleri son derece hızlandı. Dolayısıyla bununla beraberinde bir ülke mukiminin diğer ülkede elde ettiği kazançlar artmaya başladı. Bundan kaynaklı çifte vergilendirmeler ortaya çıktı. Akabinde yine emek ve sermaye akitle beraber insanlar gerçek kişisel kurumlar birden fazla ülkede acaba mukim miyim diye bir takım sorunlar ortaya çıkmaya başladı. Bir tarafta kurulan bir şirket öbür tarafta daha faal bir iş yapabiliyor veya bir gerçek kişi bir tarafta ikametgâhı varken öbür tarafta altı ay, yedi ay, bir yıl, sekiz ay, on ay kalabiliyor veya iki tane evi olabiliyor. Buradan kaynaklı bir kısım çifte vergilendirme sorunu ortaya çıktı. Yine biliyorsunuz sabah öğlenden beri sunumun başından beri konuştuğumuz transfer fiyatlandırması bazlı bir kısım çifte vergilendirme konuları ortaya çıkmaya başladı. Tamamen ülkenin hâkimiyet alanının sınırsız olduğu bir alanda tamamen her şeyi kavramak Bu tür konuların çözümünde ulusal mevzuat son derece yetersiz... Üzere oluşturulan iç mevzuat her şeyi kavlıyor ve zaten her ülkenin aynı yaklaştığını dikkate aldığınızda bir kişinin gelirinin üzerine üç dört tane atlama durumu olabiliyor, üç dört tane ülkenin atlaması durumu olabiliyor. Dolayısıyla çifte vergilendirmeyi önlenmesi bakımından da gerek credit verilmesine gerekse ıslah yönetimin uygulanmasında iç mevzuat yetersiz kalıyor. Uluslararası mevzuat çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bu bağlamda çok etkin ve önemli bir konuma geliyor.

Ulusal mevzuat açısından baktığımız zaman kanun ve ikinci düzenlemeler son derece uluslararası mevzuata göre son derece dolgun, içtihat son derece dolgun ve belirlilik ve öngörülebilirlik biraz daha iyi ama uluslararası mevzuata geldiğimiz zaman önümüzde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları var bu anlaşmaların uygulanmasını en iyi şekilde anlatan OECD'nin commenter ismi var. Fakat bizim normlar hiyerarşisinde bu commenter in yeri yok. Dolayısıyla bu denetim elemanları açısından bağlayıcı, idare açısından bağlayıcı bir durumda değil. Sadece bir rehber, hatta hani bizim iç mevzuattaki rehberlerden de biraz daha zayıf. Sadece uluslararası anlamda çıkarılan metin görüntüsü var. Dolayısıyla bu

bağlamda gittikçe global hale gelen, gittikçe emek ve sermayenin yoğun olarak aktığı bir ortamda çifte vergilendirme konusu, anlaşmanın uygulanma konusu gittikçe zor olmaya başlıyor ve de itilaflar gittikçe daha artmaya başlıyor.

İtilafların çözümünde gittiğimiz mahkemeler bu alanda en az bilgiye sahip olan mahkemeler, önlerinde sadece ÇVO anlaşmaları var. Anlaşmaya baktığınızda, anlaşmaya saf haliyle bir şeyi bir sonuç çıkarmanız her zaman kolay değil. Bir de bizim anlaşma politikamız biraz farklı. Birçok ülkenin anlaşma politikası, önünüze bir metin koyuyor, karşıdaki ülkenin pozisyonuna bakmaksızın, gelişmiş, az gelişmiş, hangi alanda üstün, hangi alanda zayıf, doğrudan doğruya o anlaşmayı sizin önünüze sunuyor. Diyor ki benim anlaşma politikam bu, belki bu anlaşmayı uygulamak daha kolay. Örneğin Avustralya'nın usulü buydu. Bizde ise anlaşma politikamız biraz daha farklı. Karşımızdaki ülkenin gelişmiş olup olmamasına göre sermaye ihraç eden veya sermaye ithal eden pozisyonumuza göre, biz kaynak ülke vergilendirmesine ağırlık veren veya mukim ülke vergilendirmesine ağırlık bir pozisyon tutturuyoruz. Buna bizde iki türlü sıkıntı yaratıyor. Birincisi siz gelişmişlik statik değil dinamik, şu anda size göre üstün veya şu anda size göre zayıf olan bir devletle bir anlaşma yapıyorsunuz. Yirminci senenin sonunda pozisyon değişiyor ve anlaşmanın revize edilme ihtiyacı doğuyor. İkincisi anlaşmanın uygulanmasında bir sıkıntı yaratıyor. Şöyle ki, belki tek tip anlaşmanız olsa her şeyde aynı şeyi uygulayacaksınız, o bir bilgi birikimi yaratacak. Ama karşıdan gelen kişinin mukimliğine göre siz mecburen metne bakmak zorunda kalıyorsunuz ve metinle arasında ciddi farklılıklar var. Dolayısıyla belki Türkiye'nin içinde bulunduğu şu anki pozisyonda bu politikanın zayıf ve gelişmiş ülke durumuna göre farklı anlaşma o denli uygulama Türkiye için ne derece yararlı belki bunu düşünmek lazım. Başlangıçta söylediğim gibi ben bizim çalışma grubu üyelerinden bir kısım sorunları aldık. O sorunları yansıda sizlere sunuyor olacağız, ben sadece bunlar hakkında kısa kısa bilgiler vereceğim, akabinde bunlar üzerinde beraber tartışma imkânı yakalayacağız.

Bize gelen bilgilere göre sorunlu konulardan bir tanesi mukimlik. Madde 4 konusu. Mukimlik konusu biliyorsunuz önemli. Çünkü gelişmiş ülkelerde vergi sistemi birkaç İslav dışında mukimlik düzenine dayalı. Ülkeler kendi iç mevzuatlarında bir kısım objektif ve bir kısım sübjektif kıstaslarla mukimleri tespit ediyorlar. Sonra da o mukimlere diyorlar ki tüm dünya gelirleri üzerinden beyannamenizi bize vereceksiniz. Tabi her ülke böyle bir tespit yaptığı zaman mukimlik çakışıyor. Dolayısıyla gerçek kişilerde mukimliği bir takım kıstaslarla anlaşmanın 4. Maddesi çözüyor. Yine kurumlarda bir takım kıstaslarla anlaşmanın 4. Maddesi çözüyor. Mukimlikte sıkıntı olduğu belirtilen konulardan bir tanesi gerçek kişilerin expatların pozisyonu. Türkiye'ye gelen expatların pozisyonu. Bizim biliyorsunuz iç mevzuatımızda sübjektif kriter, Türkiye'de ikametgâhının bulunması, objektif kriter Türkiye'de 6 aydan fazla süre kalınması. Şimdi ikinci kriterin bir istisnası var; diyor ki, belirli ve geçici, görev veya iş için Türkiye'ye gelen sayılan kişiler 6 aydan fazla kalsalar bile Türkiye'de mukim sayılmazlar. Türkiye'ye gelen expatların acaba burada belli ve geçici görev veya iş kavramı gelen şahsa mı vurgu yapıyor? Yoksa şahsın yaptığı işe mi vurgu yapıyor?

Dolayısıyla öyle işler olabilir ki, eğer işe yapıyorsa vurguyu, eğer o iş sürekli bir işse tabiatı gereği 6 ay + 1 gün kaldığınızda o şahıs mukim olabiliyor. Dolayısıyla burada bir sıkıntı var gibi duruyor bize gelen sorunlara göre. Bu konuda konuşmak isteyen varsa...

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Yöntem olarak yani her madde akabinde katkı verirsek daha yönetimi kolay olur, çünkü önümüzde sekiz on tane madde var, tek tek hepsini sonrasında toplamak zor olabilir, dolayısıyla madde madde giderek katkılarınızı alabilirsek çok memnun oluruz. Teşekkür ediyorum.

KEMAL UZUN

KOÇ HOLDİNG

O zaman ben hızlıca şey yapayım, bu kimlik konusunda diğer sorunlardan da bahsedeyim. Sorunlardan bir tanesi de yine, mukimlik belgesinin verilmesinde mukimlik belgesinin alınmasında kurumlar vergisi mükellefi olması şart mı? Yani bir vakıf mukimlik belgesi alabilir mi, çünkü anlaşma çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması. Zaten mukimlik belgesini alacak kişi vergi vermiyorsa pratikte çifte vergilendirme olayı zaten olmayacağı acaba onun bu anlaşmadan faydalanması gerekir mi, Türkiye'ye vakıflara veya mükellef olmayanlara böyle bir mukimlik belgesi veriyor mu?

Diğer bir konu da mukimlik belgesinin alınmasında bir kısım sıkıntılar olabiliyor. Türkiye'nin biliyorsunuz mukimlik belgesi son derece standart. Yıl var ve burada tam mükelleftir, yerleşiktir diyor. Bazı ülke uygulamaları çok farklı, biraz daha detaylı, kendilerinin geliştirdikleri mukimlik belgesini size sunuyorlar. Ve bunun tasdik edilmesini istiyorlar. Burada bizim gelir idaresi başkanlığı biraz çekingen. Size gelen mukimlik belgesini Yunanistan'dan bir kere elde etmişseniz ya da Kazakistan'dan ya da Özbekistan'dan, bizim mali idaresine sunduğunuzda, bizim mali idaresi ben bunu imzalayamam ya da ne biliyim, bir bakalım diyebiliyor. Doyasıyla Türkiye açısından, Türkiye mukimlerinin anlaşmadan faydalanmasında bir kısım sıkıntılarımız olabiliyor. Bu konudaki son gelişmeleri, Tahir Bey'den alabilirsek aslında çok iyi olur. Çünkü Özbekistan, Kazakistan, buralarda metinlerle ilgili sıkıntılarımız var.

TAHİR ERDEM

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sıralamayı takip edersek “belli ve geçici görev veya iş için” Gelir Vergisi Kanununun kendisinde yer alan ibare. Biz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının mukimliği düzenleyen 4. maddesine baktığımız zaman, mukimliğin belirlenmesi açısından Anlaşma,

bir kişinin bir ülkenin mukimi olup olmadığının belirlenmesinde iç hukuka gönderme yapmaktadır. Dolayısıyla, iç hukukta mükellefin mukimliği neye göre belirleniyorsa, hangi kriterler geçerliyse o ülke kendi iç hukukundaki kriterlere bakarak kişinin kendi ülkesinde mukim olup olmadığını belirliyor. Bizim sorunumuz burada gerçek kişiler yönünden. Belli ve geçici görev veya iş ibaresi Kanunda var ama tanımı Kanunun kendisinde yapılmamış. Dolayısıyla, her olayın kendi içinde değerlendirilmesi gerekiyor. Bu kapsamda, bu kavramlara temas eden durumlarda expatlar tarafından mukimlik talebi yapıldığı zaman ilgili kişinin Türkiye'deki kalışının belli ve geçici görev veya iş için olup olmadığının tespiti için hizmet sözleşmesine ve çalışma koşullarına bakıyoruz. Sözleşme ve çalışma koşulları değerlendirilerek Türkiye'deki pozisyonun değerlendirmesi için gelir yönetimi şubemizden görüş istiyoruz. Nitekim, mukimliğin tespiti için geçerli olan iç hukukumuzdaki bu kavramın yorumunun yapılması ve içinin doldurulması için her bir özgün sözleşme ya da çalışma ilişkisi türü için eğer emsali yoksa gelir yönetiminden görüş alarak belli ve geçici görev veya iş ibaresini karşılıyor mu karşılamıyor mu diye görüş alıyoruz. İstihdam ilişkisi belli ve geçici görev veya iş için olmadığı zaman mukimlik belgesi düzenliyoruz. Ancak, bir yabancının Türkiye'de belirli süreyi aşan kalış süresi belli ve geçici görev veya iş için olduğu zamansa mukimlik belgesi verilmemektedir. Dolayısıyla mukimlik tespiti daha çok gelir yönetimi şubemizin, yani iç hukukumuzdaki bu maddeyi uygulayan şubemizin istihdam sözleşmesindeki işin niteliğine bakarak verdiği bir karar sonucunda bize gelen görüşe göre şekillenmektedir.

KATILIMCI

Bu sözleşmeden kastınız?

TAHİR ERDEM GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstihdam sözleşmesi yani işin niteliğini ve çalışma koşullarını belirleyen sözleşme. Çünkü ÇVÖ Anlaşması, mukimliğin belirlenmesi açısından zaten iç hukuka yollama yaptığı ve iç hukuktaki kavramın uygulaması da bizde gelir yönetimini ilgilendirdiği için, yani alınan istihdam sözleşmesini, biz yorumlamaları açısından onlara gönderiyoruz, eğer onlar bu kapsamda değerlendirdiği zaman zaten cevabı ona göre veriyoruz biz. Diğer önemli bir konuya baktığımız zaman, mükellefiyet unsuru içinde bir vergi yükümlülüğü (tax liability) kavramı var. Bir kişinin bir ülkede mukim kabul edilebilmesi ve ÇVÖ Anlaşmasının faydalarından yararlanabilmesi için mukim olduğu ülkede bir vergi mükellefiyeti altında olması gerekiyor. Buna mukabil mükellefiyet kavramının karşılanması için somut olarak mükellefiyetin doğması yani verginin ödenmiş olması şart değil, kişinin mükellef olma yeteneğine sahip olması yani potansiyeli taşıması yeterlidir. Dolayısıyla bir gerçek kişi veya kurum, Türkiye'de somut olarak vergi ödemese bile vergi mükellefiyeti potansiyeli olması koşuluyla bizden mukimlik belgesi alabilir. Örnek olarak bir gerçek kişi potansiyel mükellef

olduğunda somut olarak bir mükellefiyeti olmasa da Türkiye'de tam mükellefiyet koşullarını taşıması durumunda mukimlik belgesi alabilir.

Dolayısıyla GVK'da öngörülen mukimlik şartlarını taşıması kaydıyla bir gerçek kişi sadece potansiyel mükellef olarak Türkiye'de mukim olduğunu belgelendirebilir. Aynı şekilde kurumlar açısından da geçerlidir. Örnek olarak Türkiye'de tam mükellefiyete tabi olabilecek nitelikte bir kurumun kanunla öngörülen istisna veya muafiyet kapsamında somut bir mükellefiyeti oluşmasa da mukimlik belgesi alması mümkündür. Ancak, bu nitelikteki kurumlar için düzenlenen mukimlik belgesinde, Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi olup vergiden muaf olduğu veya gelirlerinin vergiden istisna olduğu belirtilmektedir. Diğer yandan, bazı ülkelerden bize gönderilen belirli şablonlar açısından dönem dönem sıkıntılar yaşanabilmektedir. Özellikle, belirli ülkelerin bizim düzenlediğimiz mukimlik belgesi yerine ya da yanı sıra belirli formların İdaremizce onaylanması yönündeki talepleri ilgili ÇVÖ Anlaşmasında böyle bir onay süreci öngörülmediği için sıkıntı yaratmaktadır. Kaldı ki, İdare mukimlik belgesi ile kişinin Türkiye'de mukim olduğunu belgeye bağlamaktadır. Bize göre bunun ötesine geçip mukimlik belgesinin ekindeki gelir unsurlarının varlığını ya da doğruluğunu İdare olarak teyit mukimlik belgesi kapsamında gerçekleştirilebilecek bir işlem değildir.

Mukimlik belgesi kapsamında diğer bazı ülkelere talep edilebilen belirli formların İdaremizce onaylanması durumunda bunun içeriğini sadece belirtilen kişinin Türkiye mukimi olmasının ötesinde Türkiye'de elde edildiği belirtilen belirli gelir unsurlarının ve rakamlarının da doğruluğunu onaylamış anlamına geleceğinden İdaremizce mümkün görünmemektedir. Ancak böylesi bir durumda, karşı ülkenin form onay talebini İdare olarak reddettiğimiz zaman mükellefi veya mukimlik belgesi isteyen kişiyi karşı ülkeyle baş başa bırakmıyoruz. Onay isteyen ülkeyle ilgili Anlaşmanın karşılıklı anlaşma usulünü çalıştırarak yazışma yaparak soruna çözüm arıyoruz. Bu kapsamda, Anlaşmaya uygun şekilde düzenlediğimiz mukimlik belgelerinin kabul edilmesi gerektiğini ve Türkiye olarak bunun dışında gelir unsuru ya da tutarlarına ilişkin form onayının yapılamayacağını belirtiyoruz. En son İsviçre ile böyle bir süreç yaşandı. İsviçre'deki sorun çözüldü ve ona ilişkin sadece ilgili formların bizim onayımız olmaksızın verilen mukimlik belgesinin ekinde mükellef tarafından doldurularak sunulması üzerinde mutabakat sağlandı. Bu formda belirtilen bilgilerin mükellefin beyanı olduğu, Gelir İdaresi olarak bizim bu bilgileri gördüğümüzü ve bu kapsamda kişinin Türkiye'de mukim olduğunu gösteren belgeyi düzenlediğimizi belirleyen bir çözüm sağlandı. Sağlanan çözüm İdaremizin internet sayfasında duyurularak kamuoyu ile paylaşıldı. Bunun dışında Yunanistan'da somut örnek olarak sadece bir formun mukimlik belgesine eklenmesini istiyor. Bu formda da İdaremizin bir onay süreci yok. Form onayını gerçekleştirdiğimiz tek istisnai ülke bildiğim kadarıyla Azerbaycan'dır. Onun dışında form onaylamak gibi bir uygulamamız bulunmamaktadır.

Bir de girişte söylediğiniz bir şeye sadece ilave mahiyetinde eklemek istediğim şey, Türkiye'nin tek bir ÇVÖ Anlaşması modeli olmadığı gerçektir. Ülkemiz duruma göre iki

veya üç farklı model uygulamaktadır. Baktığımız zaman ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre kutuplaşmalar olabiliyor. Mesela Amerika, gelişmişlik anlamında gelişmişlik kutbunda uç noktada. Bu durumundan dolayı bütün dünya ülkelere karşı aynı modeli uygulayabiliyor. Yani gelişmiş bir ülke olarak her ülkeye karşı mukim ülke vergilendirmesini baz alan tek bir anlaşma modelini kullanabiliyor. Bu bağlamda, en son Şubat 2016'da yeni modelini duyurdu. Bütün ülkelere ben bu modeli uygulayacağım diyebiliyor. Tam tersinden baktığımız zaman Afrika'daki gibi çok az gelişmiş ülkeler de, dipteki olan ülkeler de belirli ekonomik yoksunluklar nedeniyle kaynak ülke modelini yansıtan Birleşmiş Milletler modeline sıkı sıkıya bağlı kalarak tek bir model üzerinden müzakereler yürütebilmektedirler. Bu bağlamda, az gelişmiş ülkelerin bütün her şeyi kaynak ülkeye götüren, teknik hizmetleri Anlaşma kapsamına sokmaya çalışan bir model geliştirdiğini görüyoruz. Çünkü onlar da yine dünyaya karşı en altta ve bütün herkese karşı eşit durumda.

Türkiye bu iki kutup arasında daha orta noktada olduğu için bir şekilde mecburen elastiki bir çalışma süreci yürütme ve alternatif model uygulama gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu çok doğru mu, şu an Türkiye'nin bulunduğu nokta itibariyle ben doğru olduğunu düşünüyorum. Çünkü bizim yatırımcımızın dışa açılma veya dışarıdaki yabancı yatırımcının Türkiye'ye geliş kanallarını en iyi ve en avantajlı şekilde nasıl açabileceğimizi değerlendiriyoruz. Bu çerçevede, karşı ülkenin pozisyonunu da dikkate alarak, müzakereleri bu şekilde yürüttüğümüz için, belki böyle farklı modeller ve bazı anlaşmalarımızda da melez (hibrit) hüküm ve farklı yazımlar olabiliyor. Ama bu ülkemizin şu an bulunduğu durumdan kaynaklanıyor ve bunun sürdürülmesinin ülkemizin menfaatine olduğunu düşünüyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkür ediyoruz.

KATILIMCI

Mukimlik belgesiyle ilgili olarak son yıllarda uygulamada şöyle bir sorunla da karşılaştık: her yıl işte mukimlik belgesi eğer devam eden işlerse, belge gelen ülkeyle, her yıl mukimlik belgesi alındı mı, alınmadı mı diye incelemelerde sorgulanmaya başlandı. Dolayısıyla her yıl ve her işlem için mi mukimlik belgesi çifte vergilemeyi önleme anlaşmasını dikkate alabilmek için alınmak zorunda ya da sonrasında almaya çalışsak sayılmıyor mu, çünkü eğer alınmamışsa o belge incelemede bu sorun olduğu zaman geçmişe dönük belge alma çabasına giriyor şirketler. Velhasıl burada da bir belirsizlik ya da uygulama birliğinin olmadığı bir durumla karşı karşıyayız. Teşekkür ederim.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Tahir Bey bu soru size, bana bakıyorsunuz ama.

TAHİR ERDEM
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Evet, yani müsaade ederseniz

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Estağfurullah buyurun

TAHİR ERDEM
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Başka sorular olursa hepsine sırasıyla da cevap verebilirim diye baktım.

ZEKİ GÜNDÜZ
PWC

Bir soru daha var, onu da ilave aynı konu olmasa bile bu mukimlikle ilgili konularda bir de Suudi Arabistan'da sorun yaşanıyor. Suudi Arabistan hem reddetmiyor, hem kabul etmiyor, öyle değişik bir pozisyonda. Dolayısıyla en son noktada ben stopajımı yapıyım sizin gelir idareniz bize yazı yazsın ondan sonra iade ederiz noktasını geldi ki bu çok tehlikeli bence.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Kemal bir Türk bürokrat orada görev mi aldı ne oldu?

ZEKİ GÜNDÜZ
PWC

Bu konuyla ilgili hiçbir gündeme geldi mi diye soracaktım?

TAHİR ERDEM

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Suudi Arabistan'da mukimlik belgelerinin işleme konulmasına ilişkin yaşanan sorun bize ulaştı. Gelir İdaresi olarak Suudi Arabistan yetkili makamlarına daha önce açıkladığım şekilde anlaşmaya referans yaparak yazıyla durumu ilettik. Mukimlik belgesinin onaylanmayacağını, gönderilen mukimlik belgelerimizin kabul edilmesi gerektiğini bildirdik ve onlardan da olumlu dönüşü aldık. Ama hala sorun devam ediyorsa tekrar biz süreci takip edebiliriz. Zeki Üstad'ın sorusuna gelirsek, şimdi anlaşmadan yararlanabilmesi için bir ülke mukiminin, o ülkenin mukimi olduğunu belgelendirmesi gerekiyor, çünkü anlaşmanın daha ilk maddesi kapsanan kişileri düzenliyor. İlk madde iki ülkeden birinin mukimi olan kişiler bu anlaşmadan yararlanır dediği için, anlaşmanın lehe bir hüküm getirdiği durumda, ilgili kişi durumuna göre, mesela bir stopaj yapılacaksa, stopaj yapılırken mukimlik belgesini biraz ederse, anlaşmanın lehe olan hükmünden yararlanabilir. Mukimlik belgesini sonradan götürmesi de zaman aşımı ve düzeltme süresi geçmediyse, lehe olan hükmün uygulanmasını engellemeyecektir. Ancak bazı anlaşmalarda zaman aşımı süresi daha kısa düzenlenmiş olabilir, bu yüzden iç hukuk, hem anlaşmadaki öngörülen süreleri dikkate alarak bu mukimlik belgesini sunması gerekir. Her bir olay için ayrı mukimlik belgesi gerekir. Örnek olarak kaynak ülkede birden fazla stopaj yükümlülüğü olması durumunda mukimlik belgesinin her bir stopaj yükümlüsüne ayrı ayrı sunulması gerekebilir. Türkiye mukimi kişinin, Almanya'da (A) bankası, (B) bankası ve (C) finansal kuruluşunda hesabı varsa ve anlaşmanın lehe hükmü uygulanacaksa, bunların her birine ayrı mukimlik belgesi göndermesi veya sunması gerekir. Zaten Türkiye uygulaması olarak mukimlik belgesi taleplerini aldığımız zaman, ek formda gelir unsurları yani diğer ülkedeki gelir unsurlarının sıralamasını istediğimiz zaman elde edilecek birimleri de dikkate alıyoruz ki o sayıya uygun şekilde yeterli sayıda mukimlik belgesi örneği veriyoruz. Böylece kişi her bir vergi sorumlusuna veya ibraz edeceği kuruma ayrı ayrı mukimlik belgesi sunabilme olanağına kavuşuyor. Buna mukabil aynı kuruma sunulacaksa birden fazla yıla ilişkin olarak tek bir mukimlik belgesi düzenlenebiliyor. Örnek olarak, “since” ibaresini kullanarak 2010'dan beri Türkiye mukimidir demek suretiyle tek bir belgeyle belki 5-6 yılı kavrayabiliyoruz. Onun dışında illâ ki ilgili kurum istiyorsa, ilgili yıllara ayrı ayrı da belge düzenleyebiliyoruz. Bu konuda duruma göre farklı çözüm alternatiflerimiz var.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkür ediyoruz, Osman Üstad buyurun.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Kemal Bey'in bahsettiği expat (veya expatriate) kavramıyla neyin kastedildiğini açıklığa kavuşturmak gerekir. Expat kelimesinden Türkiye'ye çalışmaya gelen yabancıların kastedildiğini anlıyorum. Ancak, Türkiye'deki bir şirketin emir ve talimatı altına giren yabancı bir kişiyi mi kastediyoruz, yoksa yabancı işverenin Türkiye'deki bir proje nedeniyle Türkiye'ye bu projede çalışmak üzere gönderdiği kişiler mi kastediliyor? Çünkü bu Kemal Bey'in gündeme getirdiği konuya verilecek cevabı farklılaştıran bir şey. Yani diyelim ki yabancı bir şirket Türkiye'de bir baraj inşaatının ihalesini aldı, baraj inşaatı nedeniyle Türkiye'de bir iş yeri oluştu. O iş yerinde çalışacak bir şantiye şefine ve mühendislere ihtiyacı var. Dolayısıyla kendi memleketinden, zaten kendi emir ve talimatı altında çalışan mühendisleri Türkiye'de görevlendirdi ve buradaki şantiyede istihdam etmeye başladı. Bunların baraj bitene kadar dar mükellef olduğundan şüphe yok. Bu mühendislerin Türkiye'de geçirdikleri süre ne olursa olsun, mukim hale gelmiyorlar. Çünkü iş belli, görev belli, görev de geçici. Dolayısıyla bunlar baraj 10 sene sürse bile dar mükellef olmaya devam ediyorlar. Ama Türkiye'de bir şirket var, uluslararası bir şirketin Türkiye'deki iştiraki. Türkiye'de bir genel müdür rotasyonu oluyor ve üç yıllığına merkezden birisi Türkiye'ye genel müdür olarak atanıyor. Buna da expat diyoruz. Şimdi bu tamamen farklı bir durum; kişinin gelişi geçici bir süre için ama yaptığı iş (görev) geçici değil. Emir ve talimatı altına girdiği Türk şirketinde genel müdürlük, sürekli bir fonksiyon. Dolayısıyla, Türkiye'ye her ne kadar geçici bir süre için geldiyse de, bu süre altı aydan fazla ise, bu kişi artık Türkiye açısından tam mükellef durumuna girmektedir. O nedenle expatlardan kimleri kastettiniz, diye sorarken, biraz da espri olsun diye, öyle sordum. Eğer kastettiğiniz daha çok Türkiye'deki şirketin emir ve talimatının altına girecek şekilde yurtdışından gelen kişilerse, ve altı ayı geçecek şekilde Türkiye'deki işverenle bir hizmet sözleşmesi imzalayarak bir görev yapıyorsa, bu genel müdür yardımcısı olabilir, genel müdür olabilir, mali işler direktörü olabilir, vs. bu durumda ben onların hepsinin tam mükellef olduğunu düşünüyorum.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Üstat aslında expat kavramını oldukça geniş kullandım. Sizin söylediğiniz ikisini de kapsar tarzında.

Expattan kastım orada, sadece Türkiye'ye gelen Türkiye'de belli bir işverene bağlı olarak çalışan yabancı mukimi kişilerdi. Bu kişiler dediğiniz gibi ya belli ve geçici bir baraj işi gibi bu işte çalışan mühendis vs. idareci pozisyonunda olabiliyorlar. Veya bu kişiler aslında iş belli bir belli fakat geçici değil belli pozisyona gelip aslında sürekli bir işte belli bir süreyle çalışmak için geliyorlar. Dolayısıyla kavram ben ikisi için kullandım. Bunların bazılarında sorun olabilir, bazılarında sorun olmayabilir. Ama burada belirsizlik var gibi sanki. Hani

piyasada da zannederim sorunlu kişiler de vardır diye tahmin ediyorum. Ben kavramı daha geniş kullanmıştım.

OSMAN ÖZEN

GÖZDE YMM

Tamam... Onun için ben de ikili cevap vermeye çalıştım, anladığım kadarıyla. Vergi mükellefi olmayan vakıflara mukimlik belgesi verilebilir mi, ben Tahir Bey'den biraz farklı düşünüyorum. Bir kere vergi anlaşması, mukimler için uygulanabilen bir enstrüman. Mukimlik olmanın temel şartı da öbür ülkede veya bulunulan ülkede vergi mükellefiyetine tabi olmak. Bu fiilen vergi ödediği manasına gelmiyor ama kanunun koyduğu testler çerçevesinde, yerel vergi kanunun koyduğu testler çerçevesinde mükellef durumunda olmak gerekiyor. Şimdi bizim kanunumuza göre vakıflar kurumlar vergisinin mükellefi değiller. Dolayısıyla Türkiye'deki bir vakıf vergi anlaşması olan bir ülkede, diyelim ki bir faiz geliri elde ediyorsa, ben bu şekilde vergi anlaşmasının devreye sokabileceğini düşünemiyorum. Çünkü vakıf Türkiye'de vergi mükellefi değil. Vakfın elde ettiği faiz nedeniyle Türkiye'de vergi ödenmesi söz konusu olmadığı için, vergi anlaşması devreye sokularak çifte vergilendirmenin önlenmesi de söz konusu olamaz.

KATILIMCI

Zaten çifte vergileyen olmaz diyorsunuz. Bir taraf vergiliyor bir tarafın vergilemediği kesin diyorsunuz.

OSMAN ÖZEN

GÖZDE YMM

Yani işin özü itibariyle zaten öyle, ama öbür taraftan da hukuki düzenlemenin lafzı itibariyle de Türkiye'de vergi mükellefi değilse, vergi anlaşmasına göre zaten vakıf Türkiye'de mukim değil demektir; o bağlamda.

KATILIMCI

Gerçi şöyle üstat, bizim mükellef olmasa dahi bizde mukim kişilere bu belgeyi vermemiz aslında bizim için bir şey olur hani, biz ülkeye milli kaynak girmesini sağlıyoruz ya, karşı tarafın vergileme yetkisini sınırlandırarak aslında karşı tarafın burada ne istediği, ne aldığı önemli.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Ama o zaman mukimliğin tanımının yapıldığı 4.maddenin sınırları dışına taşmış olmaz mıyız? Mukimler, ikametgâh, kuruluş yeri, v.s. nedenlerle mükellefiyet altına giren kimselerdir. Siz Türkiye'de kurulduğu için veya etkin yönetim merkezi gibi testler kullanarak, hiçbir vakfı mükellefiyet altına almıyorsunuz. Dolayısıyla, bir vakfın vergi anlaşmaları bağlamında mukim sayılabilmesi, ancak ve ancak bu vakfın iktisadi işletmesi nedeniyle tarhiyatın muhatabı hale geldiği durumda söz konusu olabilir, bu da yalnızca iktisadi işletmeye atfedilebilen kazançlarla sınırlıdır.

KATILIMCI

Şimdi tabi bu aynı zamanda yurtdışında mükellef mukimlik belgesi aldığımız zaman bizim onu bir kere daha sorgulamamızı gerektiriyor, orada gerçekten veriyor musun?

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Hayır, o ülkedeki bir vakfa o ülkenin vergi idaresi eğer mukimlik belgesi veriyorsa, bizim onu veri kabul etmemiz lazım, karine, o vakıf orada vergi mükellefidir ve dolayısıyla o ülkede mukimdir ve vergi anlaşmasına ehil olur. Bizim mevzuatın vakıfları mükellef saymamasının buna bir etkisi yoktur.

KATILIMCI

Bizi sıkıntıya sokar ama şöyle sıkıntıya sokar, siz kendi vatandaşınıza kendi vakfınıza yurtdışında bankanın veya o uygulamanın kucığına atıyorsunuz, istediğin gibi vergile deyip mukimlik belgesi vermiyorsunuz, kendi mukiminizi korumuyorsunuz kendi vatandaşınızı, ama gidiyorsunuz karşı kişiyi vakfına bunu vermiş, sizin bankanıza diyorsunuz ki, buradan tam stopaj yapma düşük yap diyorsunuz. Bu biraz bizim çıkarlarımıza aykırı gibi.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Yani diyelim ki vergi anlaşmamız olan bir ülkenin vergi idaresi, bir vakfa benim mukimimdir diye belge verdiyse bizim o ülkede o vakfın vergiye tabi tutulduğunu varsaymamız gerekir. O ülke, vergiye tabi tutmadığı o vakfa mukimlik belgesi veriyor ve biz Türk İdaresi olarak bunu biliyorsak, bu iki ülke arasında anlaşmanın uygulanmasına ilişkin bir sorun var demektir ve sorunun anlaşmanın öngördüğü usuller çerçevesinde çözümlenmesi gerekir.

KATILIMCI

Zaten şunu başta söylemiştim yani, vakıf kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında sayılmadığı için vakfa mukimlik belgesi verilemez. Ancak vakfa ait iktisadi işletme varsa ve bu bir şekilde istisna da olabilir elde ettiği geliri veya kendisi muaf olabilir vakfa ait iktisadi işletmeye biz bu koşulu belirterek... Çünkü bahsettiğiniz gibi, mukim kavramı vergiye tabi olma koşuluyla biter o cümle. Hani vergiye tabi olma koşulu orada somut bir vergiye tabi olmak değildir. Vergiye tabi olabilme mükellefiyetinin bulunmasıdır. Hani bir vakıf zaten mükellef olma yeteneğinden arı olduğu için onu zaten otomatikman biz Türkiye açısından mukimlik belgesi veremeyiz. Ama ona ilişkin iktisadi işletmesi eğer bir şekilde mükellefiyet kapsamında olup, istisna bir gelir de idare etse, biz onu kurumlar vergisi mükellefi olup, geliri vergiden istisnadır diyerek mukimlik belgesi, ben o şekilde aktarmıştım başta ben. Mükellefiyet olamıyorsa zaten şeye girmiyor zaten, mukimlik kapsamı konusuna girmiyor.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Berna Hanım'ın bir sorusu veya katkısı vardı. Berna Hanım siz yanlış görmediysem...

BERNA BAYINDIR ERATALAR YMM

Ya aslında tam Talip'le bakıyorduk da maddeye. Normalde bizim iki tane maddeye bakmamız gerekiyor herhalde. Birincisi, hani bizde mukimlik ele alınırken kişi ve kurum kavramı denilen iki kavram vardır yani bir kişi bir de kurum kavramı. Ardından da mukimin ne olduğu anlamına gelmesi gerekiyor. Şimdi benim anladığım kadarıyla buradaki ana problem şuradan çıkıyor, siz diyorsunuz ki hani vakıf kurum statüsünde değil, çünkü kurumlar vergisinde bizim kurum tanımına giren bir yapı değil vakıf,

KATILIMCI

Tanıma giriyor tüzel kişiliği giriyor.

BERNA BAYINDIR ERATALAR YMM

Yukarıda şey değil miydi? Mülke... Bir dakika şimdi ben şeyi hatırlamadım maddeyi, kurumlar vergisi kanunun ilk başında vakıflar

KATILIMCI

Vakıf dernek iktisadi işletmeleri dernek diyor

BERNA BAYINDIR ERATALAR YMM

Kurumlar vergisi mukimi yani kurumlar vergisi mükellefiyetini tanımlarken ama vakıflar orada yoktur yani iktisadi işletmeleri vardır. Dolayısıyla aslında orada bir... Ayrıca daha sonraki maddelerde muafiyet olarak düzenlenmiş değildir yanlış hatırlamıyorsam.

Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde baktığımız zaman aslında vakıflar kurum statüsüne girmiyorlar. Şimdi kurum olmayınca kişiler mi, kişi de değilse neler? Hani buradan da mukimlik tanımında nereye bizim bunları dikkate almamız gerekiyor. Şimdi biz anlaşmanın mukimlik maddesine baktığımız zaman ne diyor, devletlerden birinin mukimi terimi o devletin mevzuatı gereğince, ikametgâhı, ev, kanuni merkezi, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir diyor. Şimdi vakıfların kendi hani kurumlar vergisi mükellefi değiller evet, ama vakıflara yapılan ödemelerde aslında gelir ve kurumlar vergisi kanunu çerçevesinde belli stopajlar vs.ler yapılarak vergilendirmeleri söz konusu. Şimdi bu çerçevede ben hani kendi ülkemde vakıflara özel bir durum belirlemişsem, niye diğer ülkeye onu vergileme hakkını bırakayım?

Ya da aynı şey tam tersi yönüyle de düşündüğünüzde, o ülke kendi mevzuatı çerçevesinde bir kurumu, kişiliği, herhangi bir yapıyı verginin dışında bıraktıysa, niye o zaman başka onu vergilendirmesini istesin? Yani ben birazcık sizden daha farklı düşünüyorum Osman Bey. Hani burada bir kurum, kişi, mukimlik, mükellefiyet hani hepsine baktığınızda aslında vakıflarda da belli bir gelir vergisi ödenmesi ya da kurumlar vergisi stopajı ödenmesi gibi bir durum söz konusu aslında.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Mükellef olsun olmasın, kurumlardaki stopaj meselesi Gelir vergisi kanunu geçici 67 nedeniyle oluyor, değil mi? Özellikle düzenlemeleri dışarda bakarak baktığımız zaman, prensip, Kurumlar Vergisi Kanununa göre vakıflar mükellef kategorisi içinde bile sayılmıyor. İktisadi işletmeleri olmadığı sürece, vakıflar herhangi bir kriter nedeniyle yerel bir kazanç vergisine tabi olmayan bir kurumdan bahsediyoruz. Bunların tüzel kişiliğinin olduğunda şüphe yok, ancak tanım gereği mukim statüsünde olmadıkları için vergi anlaşmasına ehil hale gelemiyorlar.

KATILIMCI

Burada tabi belki ülkenin çıkarlarını düşünürsek daha anlamlı olabilir, şimdi şöyle... Yani siz bir kendi mukimlerinizi korumak için bir anlaşma yapıyorsunuz. Kendi mukimlerinizin yurtdışında elde ettiği kazançlar konusunda kaynak ülkedeki vergileme yetkisini sınırlayan veya tamamen ortadan kaldıran bir anlaşma yapıyorsunuz. Sonra öyle bir yorum geliştiriyorsunuz ki, o yorumla o anlaşmadan faydalanacak olanları ciddi anlamda daraltıyorsunuz. Yani sizin bir hastaneniz, yarın bir yere mevduat yapmışsa yurtdışında, ya da sizin vakfınız yurtdışında bir mevduat yapmışsa, ya da sizin herhangi bir şekilde kurumlar vergisi mükellefiyetinden muaf olan kişi yurtdışında bir şey yapmışsa, siz burada vergi almıyorsunuz ama niye başkası o vergiyi alsın ki? Eğer o anlaşma o imkânı veriyorsa.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Evet teşekkür ediyoruz. Niyazi Üstadın bir katkısı var.

NİYAZİ ÇÖMEZ DELOİTTE

Ben Berna'nın tereddüt gösterdiği konuyla ilgili bir ayrıntıya değinmek için söz aldım. Kendisi şöyle bir mantık yürüttü: eğer Vakıflara yapılan ödemelerden stopaj yapılıyorsa, onların vergi ödediği anlamına gelir, dolayısıyla niye ehil olmasın anlaşma için dedi. Ama şimdi vakıflara yapılan ödemelerden yapılan stopaj bir vakfa anlaşma anlamında mukim statüsü kazandırmaz. Çünkü vakıflar hiçbir şekilde aslında kurum veya gerçek kişi sayılmaz. Geçmişte vakıf ve dernek statüsünde dahi olmayanlara Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre yapılan tahvil, repo ve mevduat faizi ödemelerinden stopaj yapılabilmesi için “dernek ve vakıf olmamakla birlikte vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler” gibi bir kategori oluşturuldu. Böylece bu kategoridekiler kurum veya gerçek kişi veya dernek veya vakıf dahi olmamalarına rağmen stopaj uygulamasında kapsam alındı. Ancak bu uygulama vergi güvenlik önlemi diye nitelendirdiğimiz yaklaşıma işaret ediyor yoksa kapsama alınana kendiliğinden bir vergi mükellefiyeti veya vergi süjesi özelliği tanımıyor. Yani bu tür uygulamalar mükellefiyeti ve mukimliği veya işte kurumlar vergisine tabi olmayı getirmeyen unsurlardır. Dolayısıyla Osman Üstadın yaklaşımına özü itibarıyla katıldığımı belirtmek için ve de Berna'ya bu yorumla belki katkı sağladım diye söz aldım, teşekkür ederim.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkür ederiz üstat.

CAN DOĞAN ANADOLU GRUP

Aslında bir an için vakıflar konusuna çok takılmayalım diye düşünmüştüm ama, madem söz verdiniz, hızlıca söyleyeyim. Tahir Bey'in "biz vakıflara mukimlik belgesi verirken, mükelleftir, vergiden muafı notu koyuyoruz" ifadesini not etmiştim; izleyen konuşmalarla da konu kendiliğinden bu noktaya gelmiş oldu sonradan. Osman Üstadın uyarısı prensipte doğru... Ben de katılıyorum, yani vergi anlaşmalarındaki mukimlik aslında fiskal açıdan mukimliklerdir. Dolayısıyla, medeni kanun anlamında bir ikametgâhtan söz etmediğimize göre, fiskaliteyle herhangi bir bağı olmayan bir organizasyonun vergi anlaşmaları kapsamında da herhangi bir mukimlik iddiasının olmaması lazım. O konuda prensipte doğruyuz.

Ancak Vakıflar bu bağlam içinde özel bir yer tutuyor. Spesifik bir ülkeyiz, o yüzden belki tartışma bu kadar uzadı. Vakıflar bize göre, bizim yasalarımıza göre, vergi mükellefi değil; fakat mevzuattaki isimlendirme bile "vergiden muaf vakıf" şeklinde. Dolayısıyla aslında fiskal açıdan "mükellef olmama" durumu ile "mükellef olup da vergiden muaf tutulma" durumlarını birbirinden ayırmak lazım. Normalde vakıfları bir kenara bırakırsak, muafiyet hali mukimlik belgesi almaya engel olmaması gereken bir durum. Ama vakıflar yönünden bakınca, bunların sadece mevzuattaki adları "vergiden muaf" şeklinde, oysa kendileri zaten vergi mükellefi değillerdi. Niyazi Üstadın söylediği gibi, aynı isimlendirme stopaj maddelerinde var,. "kendileri vergi mükellefi olmadıkları halde vergi kesintileri açısından gerçek kişi gibi kabul edilen dernekler, vakıflar, siyasi partiler ..." diye devam eden bir liste var. Oysa stopaj maddesinin girişinde de aslında vergi tevkifatının gelir vergisine mahsuben yapılacağı yazılıdır. Dolayısıyla bizim iç mevzuatımızda bir karışıklık var. Bu karışıklık bu tartışmalara yansıyor belli ki, ama prensip bence açık: "muafiyet mukimliğe engel değildir". Fakat mükellefiyetin hiç olmaması, potansiyel olarak dahi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından mukim sayılmaya engeldir.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Üstat teşekkür ediyorum. Suçlu bulunduğu için mevzuat sorumlu burada. Çevre anlaşmaları değil.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Aslında, bağlantı kopmasın diye, özür dileyerek yeri gelmişken belki Tahir Beylere şu soruyu sormak lazım. Biliyorsunuz körfez ülkeleriyle de vergi anlaşmalarımız var. Fakat biliyoruz ki körfez ülkelerinde de gelir/kazanç vergisi diye bir şey yok. Dolayısıyla oradaki şirketler, şirket bile olsa vergi mükellefi değiller. Çünkü mükellefiyet altına alan bir vergi kanununa

tabi değiller. Dolayısıyla şimdi biz oradaki memleketlerle niye vergi anlaşması yaptık, eğer bu deminki mukimlik mükellefiyet bağlantısı üzerinde yaptığımız analiz doğruysa o zaman vergi anlaşması yapmamızın bir filili sonucu var mı o memleketlerle? Örnek vermek gerekirse, Türkiye’deki bir iştirakinden Katar mukimi bir şirkete ödenecek kar payı için Katar ile yapılmış anlaşmayı kullanabilir miyim? Mukimlik belgesi getir dendiğinde getiremiyor çünkü vergi mükellefiyeti yok ki zaten, o memlekette. O şirketin orada kurulu olduğunu gösteren bir belge olabiliyor. Dolayısıyla Can Bey’in söylediği gibi bir fiskal mukimlik belgesi üretmiyor.

KATILIMCI

Orası verebilir Üstat, siz vermiyorsunuz. Orası verdiğinde siz eksi birden başlıyorsunuz.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Hayır hayır yani ama biliyoruz ki o memlekette öyle bir vergi yok, yani kazanç vergisi yok.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Ama orada verilen şey mukimlik yani. Mukimlik belgesi her zaman vergi mükellefiyeti doğurmayan doğuruyor mu doğurmuyor, pratikte bir durum da ortaya çıkıyor.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Yani oradaki, belki serbest bölge idaresi falan veriyor mükellefiyet belgesini ama diyelim ki Katar maliye bakanlığı verebiliyor mu öyle bir mukimlik belgesini? Yani, tabii ki o anlaşmaları siz imzalamadınız ama, merakım biz o ölkelerle biz niye yaptık o anlaşmaları?

TAHİR ERDEM GELİR İDARESİ BAşKANLIğI

Katılıyorum size o yüzden körfez ölkelerinde genel olarak 4. Maddeler bu “tax liability” olmadan yazılıyor. Bunun ana nedeni bu ölkelerde vatandaş ayırımına göre dışarıdan gelenlere ayrı bir vergi uygulanması yani ikili bir vergi sistemi olması. Bazı ölkeler kendi vatandaşından vergi almıyor ama dışarıdan gelenlere bu vergileri uygulayabiliyor. Dolayısıyla biz anlaşma yaparak belirli konularda yine bizden giden yatırımcıların daha avantajlı hale gelmesini sağlamaya çalışıyoruz. İşin bir de diğer yanı var, onların bize gelmesini cazip hale getirmek. Sonuçta körfez ölkeleri sermaye fazlası olan ölkeler. Biz onlarla bir anlaşma

yaparken iki taraflı düşünmek durumundayız. Evet, mukimlik konusunda da dediğiniz ayrıntı var, o ayrıntıyı karşılamak üzere 4. Maddede farklı bir yazım kullanılıyor. Katar Anlaşması'nın mevcut şeklinde yok ama revize edilende olacak bu durum. Yani imzadan ve yürürlük aşamasından sonra kamuoyu ile paylaşılacak. Diğer bir örnek ise mevcut Kuveyt ve Bahreyn anlaşmalarımız. Mukimlik konusundaki alternatif yazımları orada görebilirsiniz.

Bu konu Birleşmiş Milletler Modeli kapsamında da tartışılan bir konu olduğu için ben sadece bir kaynağa atıf yaparak söyleyeceğim ve konuyu uzatmayacağım. Benim belirttiğim düşünceler de aslında o kaynaktan geliyor. Bu kamuoyuna açık herkesin de indirebileceği güzel bir kitap belki birçoğunuzda var. Birleşmiş Milletlerin yayını, "Administration of Double 'Tax' Treaties for Developing Countries" diye turuncu bir kitap. Burada bizzat vergi mükellefiyeti olmayan veya vergiden istisna olanlara mukimlik belgesi verilip verilmeyeceği tartışması ele alınmış güzel bir şekilde. Kaynak olarak bakılabilir. Ama biz uygulama olarak benim belirttiğim şekilde soyut mükellefiyet yeteneği olanlara özellikle kurumlarda mukimlik belgesi veriyoruz.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkürler Timur.

TİMUR ÇAKMAK

KPMG

Üstat öncelikle Tahir Bey'in yorumlarına katılıyorum, Üstadın açıklamaları da aslında doğru, ilave olarak şöyle bir şey belirtmek isterim. Şimdi neden yapıyoruz anlaşmanın gerekçesine baktığımda, birincisi siyasi. Çünkü o ülkelerle ilişkiyi kurup, THY'nin oraya uçması için bu anlaşmaların yapılması lazım birincisi bu. İkincisi o devletlerde ciddi para var. Yani gelip Türkiye'de yatırım yapıyorlar ve mukimin tanımına baktığınız zaman, sadece belirli kriterler nedeniyle vergi mükellefiyetine tabi olan kişi değil, aynı zamanda o ülkenin politik yapısı, alt yapısı ve diğer hususları da kapsıyor. Dolayısıyla bir devletin gelip de Türkiye'de yatırım yapması ya da devlete ait bir fonun Türkiye'de yatırım yapması o devletin mukim olduğunu belirliyor. Benim hatırladığım Suudi Arabistan ve Bahreyn'de mukimlik tanımı farklıdır zaten. Vergi olmadığı için özellikle bu ülkelerde orada ikamet ediliyor olması mukimlik için yeterlidir. Ama Katar, Kuveyt neyse işte diğer ülkelere baktığımızda, anlaşmanın uygulanamama ihtimalinin kuvvetli olduğunu görüyoruz. Çünkü o ülkelerde mukimlik belgesinde benim mukimim tüm dünya gelirleri dolayısıyla vergiye tabidir, ifadesinin yazılacağı bir belge yok. Dolayısıyla tek taraflı çalışıyor diye düşünüyorum. Katar Anlaşması özellikle. Ama diğer şeylerde özel düzenlemeler var, birkaç ülke istisna.

Mukimlik tanımında bence dar bakıp sadece vergi kanunları açısından şu anda fiilen vergi mükellefi yani beyanname veren kişi olup olmadığına bakmak biraz yanıltıcı... Bence biraz daha üstten yani anayasa hukuku açısından da belki bakıp ülkenin bu kişinin tüm dünya kazançlarından vergi almaya yetkili olup olmadığı noktasından bakmak lazım. Örneğin vakıf, dernek olayında biz vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi değildir, desek de aslında vakıflar ve dernekler kurumlar vergisinin mükellefidir. Her ne kadar kanunda vakıf ve derneklerin iktisadi işletmeleri dese de, iktisadi işletme hukuki bir tüzel kişilik değildir. Bir kişi değildir daha doğrusu, vakıftır o. Biz vakfı vergiliyoruz. Ama kanun vakfı vergilerken tabi ki topladığı bağışları veya başka ödenekleri vergilemek istemediği için vakfın bir hücrelerini vergilemek istiyor. Ona iktisadi işletme demiş. Bir kavram olarak kullanmış yoksa iktisadi işletme bir yere tüzel kişilik tescil etmiyor. Şimdi böyle baktığımız zaman bizim vakıfların faiz gelirleri, mevduat faizi, tahvil faizi vs. açısından baktığımızda, bizim kanunlarımız ne diyor? Bu gelirler dolayısıyla sen vergi mükellefisindir diyor. Niçin? Çünkü bunları iktisadi işletme sayıyor. Şu anda bizim geçici maddemizle bunlar vergi dışında bir süreliğine, peki bu vakfın anlaşmadan faydalanması için öncelikle bir gelir elde etmiş olması gerekmiyor mu? Gerekmiyor. Peki, bu gelir, Türkiye'de vergilenecek mi vergilenmeyecek mi, bunu henüz bilmiyoruz. Ama yurtdışı bunu vergileyecek. Şimdi vakıf daha bu kazancı Türkiye'ye getirmeden önce mukimlik talebinde bulunduyorsa, belge talebinde bulunduyorsa, siz teorik olarak kanunda senin tüzel kişiliğin vergi mükellefi değil diye yaklaştığınızda anlaşmadan faydalanmayacak orada vergiyi ödeyecek, buraya gelecek. Peki, Türk vergi dairesi siz iktisadi işletme oluşturmuşsunuz, bakın yurtdışında tahvil, bono alıyorsunuz, faiz geliri elde ediyorsunuz derse ki zira bizim geçici madde stopaja tabi kazançlar bakımından bu iş yeri oluşmaz dediğine göre, dolayısıyla Türkiye'de verginin mükellefi durumuna geliyor. Dolayısıyla yani iktisadi işletmeye odaklanmaktan ziyade bir vakfın Türkiye'de Türk hukuku anlamında tüm dünya kazançları üzerinden vergilenebilir bir entite olması durumunda bizim bunu kim vergi mükellefi gibi saymamız doğru olur diye düşünüyorum. Bu diğer entite tipleri için de geçerli olur. Teşekkürler.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkürler. 4.maddeyi geçebiliriz diye ümit ediyoruz. 5'e geçelim, önümüzde bir 5 daha var.

KEMAL UZUN

KOÇ HOLDİNG

Evet, bir sonraki madde katılımcı arkadaşlardan soru var diye bilgilerin geldiği madde, 5. Madde. İş yerinin düzenlendiği, ticari kazanç bakımından dar mükellef kurumların vergilenmesinin ön şartı iş yerinin oluşup oluşmadığı, işyeriyle ilgili madde.

Birinci problem aynı veya bağılı proje kavramı... Bu zamana kadar bizim sistemimizde 14. Madde serbest meslek kazançları hem gerçek kişileri hem de kurumları kapsar tarzda organize edildi. Dolayısıyla bir gerçek kişi de olsa kurum da olsa Türkiye'de bir hizmet verdiğinde o hizmetin Türkiye'de vergilenip vergilenmeyeceğinin tespitinde biz 5. ve 7. Maddeleri değil 14. Maddeye doğrudan doğruya baktık. Çünkü 14. Madde mukim ifadesini kullandı. Kişi ve kurum ifadesini kullanmadı. Bu aynı veya bağılı proje kavramı, Almanya anlaşmasıyla beraber anladığım kadarıyla gündeme geldi. Almanya anlaşmasında gerçek kişiler bakımından 14. Madde, kurumlar bakımından da OECD'ye paralel bir şekilde 5. ve 7. maddeler işleyecek. Fakat kurumlar bakımından, kurumdan hizmet alındığında altı aylık süre var. Altı aylık sürenin hesabında proje bazlı birbirine bağılı ve aynı veya bağılı proje altı aylık sürenin hesabında dikkate alınacak dendi. Bunun ne olduğu konusunu anladığım kadarıyla veya nasıl yorumlanması gerektiği konusunda bir sorum var. Bu konuda idare henüz herhalde yanılmıyorsa bir kendisine bir özellikle başvurusu veya bir belirleme, yaşanan bir itilaf bir şey var, bilmiyorum açıkçası.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Bu konuda Maliyenin bir özelgesi var. Maalesef biraz önceki anlaşmaya ilişkin verilmiş muktezalarla, yani yürürlükten kaldırılmış anlaşmaya ilişkin muktezalarla, yeni anlaşma hükümleri biraz eklektik bir şekilde kopyala/yapıştır yöntemiyle yazılmış gibi. Aslında yeni anlaşmanın hizmetlerle ilgili işyeri tanımını çok açık. Altı aylık sürenin hesabında, sadece aynı proje nedeniyle harcanan süreyi veya ona bağılı projeler /birbirine bağılı işler nedeniyle harcanan sürenin dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla birbirinden bağımsız projeler nedeniyle bağımsız şekilde harcanmış sürelerin hepsinin toplanarak hele hele başka müşteriler için yapılmış hizmetlerin, hepsinin toplanarak altı aylık sürenin hesabının yapılması mümkün değil yeni anlaşmaya göre. Eski anlaşmada toplam 183 günlük bir süreden bahsediyordu; aynı proje bağılı proje şartı yoktu. Fakat eski anlaşmaya ilişkin verilmiş olan muktezalardan kopyalayıp oradaki 183 günlük süre kavramı yeni anlaşmaya uygulanınca öyle bir yanlış mukteza durumu çıktı bence ortaya.

KATILIMCI

Tabi şöyle bir şey de yarattı aslında üstat, yani biz gerçek kişilerden serbest meslek hizmeti alınmasında acayip bir şey yorumladık, bu zamana kadar anlaşma veya kurumlarda. Dört kişi geliyor beş kişi geliyor. On gün çalışıyor $5 \times 10 = 50$ dedik ama gittik burada da bir kurumdan üç tane bağımsız her biri dörder ay süren, 50-60 kişiyle her birimde proje yapıyor ve beş kuruş vergi almıyoruz. Ya dolayısıyla bir tarafta acayip bir bastırdık buradaysa acayip bir verdik gibi böyle bir acayip bir çelişki oldu.

KATILIMCI

Çelişki genelde; 5 kişi geldi, 5 gün kaldı, 5 kişi olduğu için 25 gün etti, o hesap yanlış.

KATILIMCI

İşte ama fiilen uygulanıyor.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Ama yanlış.

KATILIMCI

Bu da şimdi böyle yani burada da bu anlaşmanın bu hükmünde de yani bir alman şirketi Türkiye'de altı farklı lokasyonda altı farklı müşteriye dörder aylık sürelerle her birinin 20 kişinin çalıştığı hizmeti veriyor, beş kuruş vergi vermiyor.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Feridun Üstat siz söz istediniz söz sizin buyurun.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Evet... Ben bir ilave yapayım, aslında yeni düzenlemeyle eski düzenleme arasında yine ihmal edilen bir önemli fark var, tedvin farkı var. Birisinde 183 gün diyor; 183 gün dediği aslında sayılabilir, gün hesabının yapılabileceği bir ölçü. Mevcut Almanya anlaşmasında veya yeni nesil vergi anlaşmalarındaysa altı ay, deniliyor. Bu öyle laf olsun diye yapılmış bir değişiklik değil. Gerçekten kastedilen “altı ay”, bir gün hesabı yok orada. Zaten “aynı ve bağlı proje” kavramları veya altı ayın nasıl uygulanabileceğine ilişkin anlaşma yorumlarında da bize yol gösterecek unsurlar var. Biz ne yaptık, sorusuna gelince, yani Kemal'in söylediğine hiç katılmıyorum. OECD modeli ne diyor zaten, “iş yeri”. Dolayısıyla, eğer “işyeri”ne yönelik kriterler oluşmuşsa vergileme yaparsın. Bunda bir gariplik yok, bunu kabul etmek lazım. Ticari kazanç veya mesleki kazançların vergilenmesinde kabul edilen temel unsur, “fixed place of business”in varlığı; eğer faaliyetin yürütüldüğü böyle bir yer varsa o takdirde vergileme hakkı doğmuştur. Ticari kazancın bağlama kuralı özü itibariyle budur. Almanya anlaşmasında ve yeni anlaşmalarda bu kural hizmetleri de içerecek şekilde genişletilmiş. Türkiye'nin bu noktaya geliyor olmasında bir gariplik yok bence. Olması gereken bu zaten, günümüz koşullarında bu şekilde tanımlanması lazım. Ama şunu söyleyebilirim, senin

söylediğin gibi birileri 60 kişiyle geliyor, bir yeri devamlı olarak kullanıyorsa, orasının “fixed place of business” oluşturduğuna yönelik iddialar da bulunulabilir. Burada her zaman “fixed place of business”e yönelik değerlendirmelerin yapılabileceğini göz ardı etmemeli. Madem süre “altı ay”, o zaman söz konusu faaliyetler zaten tamamen vergileme dışı kalıyor gibi bir yaklaşım doğru olmayabilir. İş yerine ilişkin diğer koşullar oluştuysa, vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır.

şöyle gerçek bir olay oldu bu: boğaz alttan geçiş nedeniyle yani idari ihaleye çıktı. Dört ay sonra teklifleri bekliyorum dedi. Fakat tekliflerinizle beraber Avan projelerinizi de getirin dedi. Yani bu kadar kısa süre içerisinde Avan proje hazırlanacak, boğazın siz bir şey geçireceksiniz tünel geçireceksiniz ve bunu da Avan projesini tekliflerinizle beraber istiyorum dedi. Ne yapacaktınız? Japonlar girdiler ihaleye, 90 tane mühendisi diktiler buraya, üç ay içerisinde Avan proje hazırlatmak için. şimdi o mühendisler Türkiye'de üç ay çalıştılar diye işyeri mi oluştu? 90 tane müfettiş çağırıp mühendis çarpı doksan gün diye mi hesaplayacağız? Kaç 8 10 gün mü ediyor 8100 gün mü ediyor. Öyle mi hesaplayacağız yoksa 90 gün diye mi bakacağız? Bu 90 gündür. Çünkü tek bir şirket göndermiş onları, 90 gün içerisinde o projeyi hazırlatmış teslim etmiş gitmiş. şimdi niye işyeri oluştursun, adam sayısına bakarak. Bir kimisi onu 70 kişiyle yapabiliirdi kimisi 10 kişiyle yapabiliirdi belki değil mi? Adam sayısına göre bir şirketin istikameti adam sayısına göre gün hesabı olmaz. O şirket kendisi herhangi bir kişi bulundurmak suretiyle kaç kişi olursa olsun bu, Türkiye'de kaç gün hizmet vermiş ona bakmamız lazım.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Ben yanlış anlaşıldım, Feridun üstadın nezdinde. Üstat, benim demeye çalıştığım şeydu, Almanya'yla Japonya kıyaslandığında o bahsettiğiniz projede, Alman kurum geldiği zaman bu işi yaptığı zaman işyeri oluşmayacak, Japon kurum geldiği zaman 14. Maddede iş yeri olacak. Yani kurumsal bir yerden şu anda bir hizmet alıyorsanız bir proje bazlı 30 kişinin yapacağı, mesela ne biliyim işte 40 gün sürecek 50 gün serecek, almanlar 10-0 önde.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST&YOUNG

Hayır, ama 14. Maddeye göre 183 gün kuralı hesabında sen adam sayısı çarpı kaldıkları gün sayısı diye baktığın için 14. Maddeye göre vergilenecek şeklinde yorumluyorsun. 7. Maddeye göre Almanı... Ama 14. Maddeye göre o hesap yanlış işte. Yani adam sayısı çarpı kaldıkları gün sayısı hesabı yanlış... Onu düzeltirsek, ikisi de aynı düzleme gelir.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Seyhan Hanım buyurun.

SEYHAN URASOĞLU

SIEMENS

Esasında bir ekleme yapmak istiyorum. Şu an 82 tane çifte vergilendirme anlaşmamız var ve benzer article'lar var. Farklılıklar olmasına rağmen genel anlamda benzer. Ama öyle bir hale geldi ki artık, globalleşmenin getirdiği bir sonuç. Vergi artık bir maliyet olmaya başladı. Ve yabancı Türkiye'de iş yapacağı zaman öncesinde bir kalkülasyon yapmak istiyor. Ben benim yaptığım bu aktivite Türkiye'de bir iş yeri oluşturuyor mu? Ya da benim kesmiş olduğum faturanın üzerinden siz bir stopaj kesecek misiniz? Bunları öğrenmek istiyor. Kendi ülkesinde de döndüğünde, Türkiye'de kesilen stopajı %100 mahsup edemiyor. Kendi karlılığı kadar bizdeki bakış açısıyla aynı çoğu ülkede kendi karlılığından ödeyeceği vergi kadar mahsup ediyor, kalan kısım ise kendisine cost oluyor.

Şimdi baktığımızda esasında, hangi projeler için yabancılar Türkiye'de? Ana müşterinin devlet olduğu projelerde. Vergi eğer cost oluşturuyorsa, bu vergi otomatik olarak Türkiye'ye bir cost olarak tekrar geri geliyor. Sonuç olarak her ülkenin çifte vergilendirme anlaşması var. Hep tartışılan aynı konular. Hani yıllardır 183 günün hesabı vergi matrahının ne olduğu, ne kadarlık stopaj kesileceği, nasıl iade alınacağı, hangi belgelerle yapılacağı yıllardır tartışılıyor. Önemli olan bilgi bir ikincil mevzuat... Bir çifte vergilendirme anlaşması okunduğunda ne anlaşılması gerekiyor? Her ülke de aynı şeyi mi algılıyor? Belki bunları ele almak gerekiyor ve beşinci madde de bu konuda en önemli madde. Benim hangi maliyetim Türkiye'de işyeri oluşturuyor? Gün sayarken neye dikkat etmem lazım? Matrah dediğimde neyi dikkate almalıyım? Süreyi ne başlatmalı? Benden ne zaman kim neyi kesecek? Bazı anlaşmalarda on dörtte beşin karıştığı anlaşmalar var. Ben 14'e göre mi vergilendireceğim yoksa 5'e göre mi? 14 bunun sonucunda belki bir özet oldu ama esasında bütün problemlerimiz aynı ve günün sonunda vergi bir maliyet olarak önümüze düşüyor. Teşekkür ederim.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkür ederiz. Buyurun Ateş Bey.

ATEŞ KONCA ERNST&YOUNG

14. maddede özellikle aslında çok dikkat etmediğimiz bir kavram daha var. Atfedilen gelirden bahsediyor. O sadece işyeri oluştuğunda değil, aslında mesela Amerika Anlaşması'na baktığınızda diğerlerine de baktığınızda Türkiye'deki yapılan işle ilişkilendirilebilecek, Türkiye'nin gelir alabileceği tutardan bahsediyor. Aslında biz onu da dikkate almıyoruz, yani tamamen fatura edilen tutarı vergilendiriyoruz. Özellikle transfer fiyatlandırmasının o kadar tartıştığımız ve o düzenlemelere ilişkin bir yol bulmaya çalıştığımızda, karşımıza çıkan çok fark etmediğimiz ama yabancı ülke mukimlerinin işte bize bunu sorduğu bazen de anlamakta zorlandığı konulardan biri de bu. Ekleme olması açısından söyledim.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkürler. Timur

TİMUR ÇAKMAK KPMG

Tahir Bey bir detay, burada vergi oranı yüksekliği de önemli aslında. Stopaj oranı %20 yani bu esasında net gelir esasında, karınıza ödeyeceğiniz vergi oranıyla aynı oran statü oran. Fakat hasıllattan aldığınız bir şey %20. Yani %20 sizin mahsup yöntemiyle geri alabilmeniz için %100 bir karlılıkla iş yapıyor olmalısınız, hiçbir maliyet olmadan o işi yapıyor olmanız lazım ki siz stopajı mahsup edebilesiniz. Beyanname verecek olursanız. Yani dolayısıyla çok ağır bir vergileme oluyor. Normal net gelir esasına göre beyanname verecek bir mükellefe göre, yabancı birisine o %20 nihai vergi gibi yüklemek ki çoğu zaman da Türkiye'deki müşterinin üzerinde kalıyor, alıcının üzerinde kalıyor, stopaj oranlarıyla bu neden bu bağlamda bir tekrar gözden geçirmekte fayda var. %20 sıfır maliyetle iş yapmak lazım ki mahsup edebilesin kurumlar vergisine karşı, %5 falan belki olsa belki anlaşılabilir.

KATILIMCI

Üstat bu konu o kadar bir kolay bir konu değil. Onu öncelikle belirtmek isterim. Türkiye'nin taa baştan beri devam eden bir politikası var orada, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde. İşte hani OECD modeline baktığınızda o OECD 'deki toplantılara gittiğinizde gelişmiş ülkelerin de hep şikâyet ettiği şey, sizin şikâyet ettiğiniz olay. Bir yılda bir milyon gün olmaz diye şikâyet ediyorlar. Doğru hani mantık olarak bakıldığı ama Türkiye olarak da servislerin hizmetlerin verilendirilmesiyle ilgili olarak baştan beri gelen katı bir tutum var yani sonuçta onu değiştirmek de kolay bir şey değil. Neden bunu yapıyor, çünkü

diyor ki, bir türlü ben bundan vergi almam lazım. Bunu ilk yapan Türkiye de değil. Bir sürü kişi yapıyor, bir 183 günün hesabı olsun 6 ay olsun. Şurada da şu kargaşayı da yani 5. Maddede hizmetlerin yer almasının 14. Maddede yer almamasından hiçbir farkının olmadığını da belirtmek isterim. Almanya anlaşması müzakeresini yapanlardan biriyim ben, sonuçta bunlar bazen ülkelerin artık kurnazlığı da diyebilirsiniz veya farklı şeylerle ama sonuçta anlaşılabilir konulan maddeler bunlar, sonuçta Türkiye olarak şunu söylüyorum oraya, 5. Maddenin 3b 'ye koyduğum zaman, ben bunun vergilemesinde 14'den farklı yapmayacağım diyor, tamam diyorlar. Yani o nedenle oradaki muktezalarda uygulamalarda o şekilde çıkıyor. Size ters geliyor belki ama...

TİMUR ÇAKMAK

KPMG

Anlaşmada da 14. vergi demiyor sana

KATILIMCI

Anlaşmada demiyorum

KATILIMCI

Yok, ama şimdi şöyle o iç mevzuata bıraktığı sürece ben istediğim gibi orada şey ederim. Yani orada iç mevzuata bırakıyor zaten, o nedenle şey. Belki Tahir Beyin yerine belki kusura bakmayın açıklama yapmış oluruz. O sorunu çok yaşamış biri olarak geçmişte de. Politikanın da yakın bir gelecekte de değişeceğini düşünmüyorum burada yani o şeyde ama tabi ki şu düşünülüyordu bizim dönemimizde. Hakikaten bir yılda bir milyon gün olması çok şey... Bir de bizim 183 günün hesabıyla ilgili eski bir mukteza vardır. Yani ölüm, kalım, savaş ne olursa olsun, hatta Türkiye'ye geldikten sonra Türkiye'de diyelim ki geldi. Tatile gittiniz o süreler de dâhil edilir. Onun için çok kapsamlı hiçbir istisnası olmayan da bir 183 gün hesabı vardır. Teşekkür ederim.

TAHİR ERDEM

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Eleştirilere katılıyorum. Sonuçta bizim anlaşma modellerimizde en farklı yelpazeye sahip maddeler 14. ve 5. Maddelerdir. Anlaşma ağıımızı taradığımız zaman 5-6 farklı versiyonda serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin madde yazımları görebiliyoruz. Konu aslında Birleşmiş Milletler modelinden geliyor. Belirtilen yazım Almanya anlaşmasında olan hüküm aynı zamanda. Bu hükme benzer diğer anlaşmalarımız da var. İşte Avusturya'da, İsviçre'de var. Buna benzer bir alternatif yazım OECD modelinin kendisinde değil ama yorumlarında da var. Ülkelerin alternatif olarak kullanılabileceği belirtiliyor.

OECD modelinin yorumuna ilişkin açıklamasında adam gün sayısı dediğimiz şeyin sadece işin/hizmetin süresi itibarıyla toplanacağı açıklanmış. Dolayısıyla o süredeki kişilerin çarpılmasının doğru olmadığı belirtiliyor bu OECD yorumundaki açıklamada. Son dönemde biz İdare olarak yaptığımız değerlendirmelerde bu yorumun daha doğru olabileceğini değerlendirip bu konuda bir tebliğ taslağı çalışmasına başladık. Bu tebliğ taslağı çalışmasının sadece konusu adam gün sayısı değil ayrıca, 14. Maddelerdeki bu farklı uygulamaların nasıl hayata geçirilmesi gerektiği de ele alınmaktadır. 14. Maddede sadece gerçek kişilerin olduğu veya mukim kavramının olduğu veya 5. Maddeyle birlikte 14. Madde izinden olduğu durumlarının nasıl işleyeceğini örneklerle açıklayan bir taslak hazırladık. Buradaki görüşümüzde de aynı bağlı proje maddesi açısından baktığımız zaman ve diğer 183 günü aynı bağlı projeye bağlamayanlarda da adam gün sayısı yaklaşımından vazgeçmek yani süreyi esas almanın daha doğru olduğu yönünde bir kanaatimiz var. Ama bu henüz yayınlanmış resmi görüş değil. Biz bu aşamada, bu konuda bir çalışma yapıyoruz zaten. Burada özellik arz eden şey özellikle Birleşmiş Milletlerin vergi uzmanları komitesi çalışmalarına baktığınız zaman sırf bu aynı bağlı projeye ilişkin bir çalışmaları var. Ben bazı üyelerle bunu paylaşmıştım. Birleşmiş Millerin sayfasında bu çalışma var. Orada aynı bağlı proje kavramı çok detaylı olarak tartışılmış. 8-9 sayfalık bir raporu bu. Aynı bağlı projenin projeyi sunan açısından mı yoksa sunulanlar açısından mı oluşacağı olayın, niteliğine göre değerlendirilmesi öngörülüyor orada örnekler veriliyor. Tek bir kalıpta eritmek veya tek bir şeye indirgemek çok doğru değil ama bu konuda genel bir çerçeve verilebilir. Biz de belki tebliğde bu konuda tüketici bir yaklaşımdan ziyade ana fikri vermeyi öngörebiliriz. Ama belirttiğim gibi bu konuda bir çalışma devam ediyor.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Çok teşekkür ederiz. Kemal Bey devam...

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Şu 183 günün hesabında aslında OECD biliyorsunuz normal modelde 14. Madde yok. Dolayısıyla 183 gün hesabı sadece 15. Maddede geçiyor. 15. OECD commenter'daki 15. Maddede 183 günün nasıl hesaplanacağına ilişkin bir açıklama var. Diyor ki physical presence. Yarımı tama tamamlattırıyor, tatilleri sayıyor, işte oradaki her türlü var olmayı sayıyor 15. Maddede. Dolayısıyla...

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

14. Maddeyi modelden silip de 7. Maddeye taşıdıklarında, hizmet içeriğiyle ilgili açıklamayı da 7. Maddeye götürdüler. Dolayısıyla 7. Maddede şimdi bu hizmetlerle ilgili çok detaylı bir açıklama var.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Doğru referans noktasını vurguladınız. Şimdi 15. Madde bağımlı faaliyetleri, çalışmaları öngördüğü için zaten orada kişinin bölünebilirliği yok. Kişi kendisi tek fiziken gelip onun bulunma süresine bakılabilir. Yani orada zaten adam gün sayısı yapma şansınız yok, orayı buraya emsal almak belki çok doğru olmayabilir.

TAHİR ERDEM GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Hizmetlerin vergilendirilmesi 5. Maddede da ayrı bir başlıkta uzun bir şekilde OECD modelde açıklanmış durumda ve orada bahsedilen açıklamalar var. Bu arada ben belirtmek isterim Gelir İdaresi olarak OECD modelin Türkçesini internet sitemize koyduk. Şu an herkese açık. 2014 OECD modeli şu anda Gelir İdaresinin sayfasında Türkçe olarak yer alıyor. %100 mükemmel bir Türkçeleştirme olamasa da elimizde geldiğince iyi bir çalışma ortaya koyduk. Mümkün olduğu kadar jargonu da vergi jargonuyla uyumlu hale getirmeye çalıştık ama birçok işin arasında olduğu için bu yani mütevazı bir katkı olarak faydanıza kullanıma sunuyoruz, bilginiz olsun.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Evet bu da belli net olmayan konularda o rehberi de kullanabileceğimiz anlamında yorumluyoruz onu biz de. Dolayısıyla hani biz de şimdi bizzat sizin bulunduğunuz bu ortamda o yayın için çok teşekkür ediyoruz gerçekten çok önemli bir kaynak oldu, Türk vergi hukuku açısından diye düşünüyoruz.

TAHİR ERDEM GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bunun belki Birleşmiş Milletler Modeli veya CRS'in Türkçeleştirilmesi boyutları da olabilir. Tabi biz bunu o sayfaya koyarken çeşitli yaklaşımları da görmek düşüncesiyle yaptık. Ancak, bu İdarenin OECD Model yorumunu %100 benimsiyor olduğu anlamına gelmemektedir.

Biz bir OECD ülkesiyiz. Tabi ki Model yorumunun bir bağlayıcılık değil ama açıklayıcılık niteliği olduğunu biliyoruz. Model yorumunun nispeten yol gösterici olduğunu ama İdarenin bunu %100 kabul ettiği anlamında algılanmaması gerektiğini tekrar vurgulamak ihtiyacı hissediyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Peki teşekkür ederiz.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Evet, bir sonraki soruna, bize yansıtılan soruna geçebiliriz. Burada da anahtar teslimi inşaat işleri, özellikle yıllara sığan inşaat işlerinde birtakım sıkıntılar var. Makine ve teçhizatın tamamen yurt dışındaki ana şirketin tarafından faturalandığı ama inşaat kısmının Türkiye'deki işyeri, o ana şirketin Türkiye'de oluşan işyeri üzerinden yapıldığı durumlarda, toplam bedel üzerinden mi? Çok net bir şekilde sözleşmede belliyse, diyelim ki 100 milyon dolarlık bir sözleşmede 60 milyon doları makine ve teçhizatsa doğrudan faturalanıyorsa, 40 milyon doları Türkiye'de yapılan inşaat kurma montaj işiyse, burada toplam bedel üzerinden mi stopaj yapılacak, yoksa sadece Türkiye'deki inşaat içinden mi stopaj yapılacak...

İdarenin bir kısım özelgeleri var. Fakat bu özelgeler ciddi anlamda bu işlerin yapılmasını da engelleyen özelgeler. Şöyle, bizdeki yıllara sari inşaat işlerindeki stopaj nihai vergileme değil. Bir serbest meslek bir royalty veya bir faiz gibi temettü stopajı gibi değil. Bu bir ön vergileme. Ön vergileme yaptığınız cironun öbür tarafta nihai vergileme yapacağınız yerde de ciro olduğu varsayımı var aslında. Hâlbuki force of attraction kuralı bizde yok. Makine ve tesisat tamamen yurtdışında ama bu makine ve tesisat dolayısıyla da Türkiye'de herhangi bir kazanç atfetmeniz mümkün değil. Faturalama da doğrudan doğruya yurtdışından yapılıyor. O zaman ne oluyor da biz nihai vergileme yapmayacağımız...

Yani stopaja tabi olmamak için inşaat işini makine parkına kaydırma gibi durum da yok. Yani nihai anlamda Türkiye'de oluşan işyerinin ortalama beyan edilen karlılığı da Türkiye'de herhangi bir inşaat işini yapan firmanın beyan ettiği karlılıkla da aynı. Bu veriler varken herhangi bir suiistimal yok, muvazaa yokken stopajın tamamı üzerinden yapılacağını söylemek, Türkiye'deki firmanın %38-40'larda karlılıkla çalıştığı varsayımına dayanıyor. Böyle bir varsayım da olmayınca, Türkiye'deki firmanın iş bitmesine rağmen birkaç sene boyunca iade için uğraşması temeline dayanıyor. İdarenin de varsayımı burada stopajı ben turn key'siz, anahtar teslimsiz stopajı yapacaksın %100 şeklinde. Acaba bu konuda politika değişiklik düşünüyor mu, yapılmalı mı veya mevcut durum doğrudur şeklinde ilerlenmesi mi düşünülüyor? Ciddi bir sıkıntı var projenin varlığını tehlikeye atan bir sıkıntı var burada.

NİYAZİ ÇÖMEZ
DELOİTTE

Tahir cevap vermeden önce bir ilave yapıyım.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Evet buyurun.

NİYAZİ ÇÖMEZ
DELOİTTE

Ben şöyle anlıyorum Kemal'in sorusunu; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının şimdi sorun olarak dile getirilen konuyla ilgili hüküm içerip içermediğine göre ayırım yapmadan bütün anlaşmalar bakımından bu sorunun giderilmesine yönelik bir yorum yapacak mı yapmayacak mı Gelir İdaresi diye anlıyorum ben. Çünkü tam da tarif ettiğiniz konu, bazı anlaşmalarda hedef gösterilmek suretiyle çözümlenmiş durumunda, Fransa anlaşması bunlardan biridir. Yani Fransa anlaşmasına göre ki olumlu muktezası da vardır Gelir İdaresi'nin, bahsedilen durumda makine teçhizat ithaline bu stopajın uygulanması mümkün değil zaten. Şimdi o zaman şöyle anlıyorum ben soruyu, bu şekilde açıkça çözümlenemeyen anlaşmalar bakımından da benzeri bir yorum yapılması düşünülüyor mu düşünülmüyor mu veya mümkün mü değil mi diye soruyorsun herhalde.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Sorun çözümü o kadar aslında çok zor da olmayabilir. Şöyle biraz önce dedim ya, bu stopaj aslında işyerinin cirosu üzerinden yapılan stopaj, eğer makine ve teçhizat faturası işyerinin cirosu değildir, geliri değildir dediğinizde sorun çözülür, madde 7. bunun bununla alakası yoktur dediğinizde stopajın dışına çıkar.

KATILIMCI

Evet, orada madde 7 çok açık aslında. Orada madde 7 çok açık aslında fakat anlaşmalarda, bazı anlaşmalarda dediğiniz gibi Fransa'da çok açık bir şekilde ifade edilmiş bu.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

İşte oradan da idare şu yorumu yapıyor, diyor ki, burada bunun dediğine göre diğerinde vergileniyor diyor. Yani genelde mantık öyle.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Birden fazla konuşmayalım. Şimdi siz bitirin Seyhan'a vereceğim.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Çünkü vergiyi o zaman geliri Türkiye'de kavramamız lazım. Gelir Türkiye'de kavranamaz çünkü diğer ülkenin geliri, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması da var. Orada bir teknik sorun meydana geliyor, aslında 7. Madde açık hani Fransa anlaşmasında bu önceden görülüp çözüme kavuşturulmuş, o şekilde anlıyoruz. Ama hani idarenin değerlendirmesi ne nedir onu.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Evet Seyhan Hanım buyurun.

SEYHAN URASOĞLU
SIEMENS

Belki buna cevap vermeden önce sözleşme tipini ayırtmak lazım. Eğer sözleşme tipi Türkiye'de bir iş ortaklığı kurulup, iş ortaklığına ana ortağın mal gönderip faturayı iş ortaklığının müşteriye kesmesiye bence yorum değişir. Bir konsorsiyum kurup yurtdışı bir Türkiye'deki şirket bir ortak open consortium kurarsa iş değiş yorum ona göre değişecektir diye düşünüyorum.

KATILIMCI

Konsorsiyum yorumu çözüldü. 2007den sonra genel tebliğe de konuldu. Konsorsiyumların sorunu yok. Eğer farklı tüzel kişilik...

KATILIMCI

Ek sözleşme var. Yani ana merkezle sözleşme yapıyorsunuz, işler bölünmüş durumda, zaten işyerinden de bahsetmiyor. Sadece inşaat işinin altı aydan uzun sürmesi işyeri oluşturuyor. Dolayısıyla ya diğer şeylerde sorun yok, farklı farklı olması halinde sorun yok.

KATILIMCI

Aslında Üstat burada temel sorun işyerinin neyi kapsayacağı. Yani arkadaşlar da bahsetti zımni olarak belki. Yurtdışındaki yapılan işleri kapsayacak mı, kapsamayacak mı? Dolayısıyla turn key olup olmaması bence önemli değil. İş yerine atfedilecek kazancın neyi kapsayacağı önemli. Geçmişte hatırladığım kadarıyla verilen görüşlerde, yurtdışında örneğin imalatı yapılan bir makinenin Türkiye'ye getirilip montajı yapılması durumunda süre açısından tartışılmıştı bu. Süre açısından yurtdışında geçen sürenin Türkiye'de geçen süre olarak kabul edilemeyeceği, dolayısıyla işyerinin şeyinde altı aylık süre hesabında bunun dikkate alınamayacağı yönünde görüşler verilmişti. Buradan da hareket ettiğimiz zaman aslında sizin söylediğiniz stopaj sorununun da çözülebileceğini düşünüyorum ben. Dolayısıyla Türkiye'de iş yeri oluşup oluşmayacağını biz belirledikten sonra turn key'de yapılacak olan istihkak ödemelerinde stopaj yapıp yapılmayacağı zaten iş yerine bağlı olarak gidecektir. Ama iş yeri olduğunda hangi tutarın iş yerine atfedileceği konusu, Fransa anlaşmasında açıkça yer almasına rağmen diğerlerinde yer almadığı için, daima risk içerecektir. Yani onu idare vergileme yönünde hareket edecektir diye düşünüyorum. Doğru mu, değil mi tartışılır tabi.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Dipte vergiyi alamıyor zaten.

KATILIMCI

Aynen.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Dipte eğer safi vergileme, işyeri nezdinde oluşuyor. Kurumlar vergisi mükellefiyeti doğduğunda, artık onun defter tutup beyanname vermesi gerekiyor.

KATILIMCI

Aynen.

KATILIMCI

Safı kazancı beyan ettiğinde stopaj suretiyle ödediği vergiyi iade alacak diyor. Aslında bu sadece eziyet ediyorsunuz demektir. İşyerine atfedilmeyecek kazançla ilişkin kaynaktaki ödemeden stopaj yaptırıp uzun bir süre sonra geri ödemek bu anlama gelir. Önden aldığınız vergiyi sonradan geri vermek durumundasınız zaten.

KATILIMCI

Çünkü muktezalarda da verilirken olumsuz muktezada hani, anahtar teslimi olduğu için böyle ifadesi kullanılıyor. Aslında orada işyeri kavramı atfedilme, gelirin kavranmasına değinilmeden sadece anahtar teslimi yani bu bir kriter olmamalı aslında diye bir düşüncemiz var.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Öbür taraftan da şöyle bir şey var. Fotoğrafı tam tamamlamak için... Bu bir anahtar teslimi sözleşme değil de, yine aynı şirketle bir makine alım sözleşmesi yapıyorsunuz, bir tane de inşaat sözleşmesi yapıyorsunuz. Mukteza bu durumda, sadece Türkiye'de yapılacak işin stopajını yap diyor, makine alımını yapma diyor. Yani şimdi bu şekilde başka hiçbir şey değil. Yani tek bir sözleşmenin içerisinde ikisini de yapabilirim, ayrı ayrı sözleşmede aynı adamlar taraflar aynı, her şey aynı, rakamlar aynı, sözleşmeyi ikiye bölersen bu dertten kurtuluyorum. Bu şekilcilikten kurtulmak lazım.

KATILIMCI

Ha tamam okey %100 stopaj yerine damga vergisine belki razı olabilirim yani. Yani şimdi bu hakikaten şekilde başka bir şey değil, söz muktezanın önerdiği. Ya sen bunu tek sözleşme yapacağına iki ayrı sözleşme yaparsan derdin yok demek istiyor. Ya bu ne yani değil mi?

KATILIMCI

Yeni 7. Aksiyona baktığımızda da Üstat on shore, off shore olarak bölünmesine artık gelecekte olmayacağını görüyoruz. Dolayısıyla ciddi anlamda şu andaki vergilemeye, yani Türkiye'nin vergilemesine yönelik de bir OECD'nin çalışmasının geleceğini görüyoruz.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Müsaade ederseniz hani Niyazi Üstadın bahsettiği konu önemli. Bu uygulamaya ilişkin özel bir hüküm varsa zaten o uygulanması gerekiyor, Fransa anlaşması veya Katarda şeyde protokolde genelde protokolde konuyor bunlar çünkü daha çok maddenin nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiğini açıklayıcı hükümler olduğu için. Bunlar olmasa dahi baktığımız zaman bu sorun daha çok ticari kazanca atfedilebilecek kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini belirlemeye dönük bir yorum. Biz baktığımız zaman siz bir inşaatı dışarıdaki bir ülkeden mukim olduğunuz ülkeden geri Türkiye’de ifa ediyorsunuz burada bence inşaat tipine göre veya duruma göre bir değerlendirme yapılması lazım. Öncelikle inşaat işinin Türkiye’de vergilendirilebilir olup olmadığını değerlendirmek açısından 5. Maddeyi referans alacağız ama burada makinenin orada çok bir belirlemede etki unsuru yok. Ama yapılan ticari vergilendirme yetkisi Türkiye’de oluştuysa inşaat faaliyeti belirli bir süreyi aşıyorsa kaynak ülke olarak Türkiye’de vergilendirilecek matrah veya atfedilebilir ticari kazancın ne olduğunu belirlemek açısından getirilen makine teçhizatının buna dahil olup olmadığını, sözleşmenin tipine veya yapılan inşaatın niteliğine göre belirlemek lazım. Tabi burada her zaman özel hukukun formları kullanılarak yani bir şey sözleşme iki üç bölünebilir. Ya burada bence sözleşmenin içeriği ve bütünlüğü birlikte değerlendirilerek bir yoruma ulaşılmalı yani tek tip bir çözüm burada bence mümkün değil. Birbirinden ayrılması mutad, teamüle uygun bir inşaat değilse, bu makine teçhizatı onun içinde olması gerektiği öngörülebilir. Bu bir inceleme kapsamında veya bir mukteza kapsamında olabilir. Veya ayrılabilirse gerçekten o yönden bir değerlendirme yapılabilir yani.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Şimdi benim analizim orada şöyle; tek bir sözleşme yapılmış makine teçhizatının bedeli belli, Türkiye’de yapılacak olan işlerin bedeli de belli, sözleşme de belli. Yani diyelim ki, 100 milyon dolarlık projede Kemal Bey’in söylediği gibi 60 milyon dolar makine teçhizat 40 milyon dolar Türkiye’deki inşaat ve montaj vs. işi. Şimdi diyelim ki işyeri oluştu ve maliyenin dediği gibi de fatura tek bir yerden çıkmalı. Diyelim ki Türkiye’deki işyerinden çıkmalı. Şimdi böyle bir durumda 7’ye bir 1 Türkiye’ye atfedilen kazancı vergileyebiliriz diyor, 7’ye 2’de merkezle işyeri arasındaki ilişkilerde transfer fiyatlaması kuralına benzer bir şekilde 3.kişiyle yapılıyor olsaydı ne olacaktıysa o kazanç atfedilecek diyor, değil mi? Şimdi dolayısıyla benim yaptığım sözleşmede benim müşteriye makine teçhizatın bedelini zaten anlaştım... Dolayısıyla tek yerden (işyerinden) fatura çıkacaksa merkez işyerine 60 milyon dolarlık fatura kesecek, işyeri de müşteriye toplamda 100 milyon dolar fatura kesecek. Dolayısıyla hasılatın Türkiye’deki işyerine kalan net hasılat payı 40 milyon dolar olacak. Çünkü 60 milyon dolar zaten merkeze gitti. Dolayısıyla ben sonuçta baştan itibaren sadece işyerine atfedilen kısmı bildiğim için 40 milyon doları hareket ettiğimde çıkacak kar neyse onu vergileyip ona göre

mahsup yapsam (% 3 kesintiler mesela). Sonuçta zero–sum game gibi aynı yere geliyoruz. Dolayısıyla 100 milyon dolarlık iş gibi görüp, % 3 alıp ondan sonra 60 milyondan % 3’ünü 5 sene sonra vergi incelemesinden sonra sana veririm demek yani Kemal Bey’in söylediği gibi işkence manası taşıyor. Yani, şunu diyebilir bir insan ya 60 milyon dolar doğru bir rakam değil; aslında Türkiye’deki iş 70 milyon dolar, 30 milyon dolar makine teçhizat bunu diyebiliyorsanız o zaman 7.maddenin 1’i, 2’si her şeyiyle inceleme elemanı inceler ve bu düzeltmeyi her zaman yapabilir zaten. Ama baştan bunu ben bilemem deyip % 3’ü tümüne uygulamak biraz haksızlık oluyor.

KATILIMCI

Anladım ben konuyu ama bir de şu boyut var yani bu makine teçhizatın inşaatın içinde Türkiye’ye satışında da bir kay payı, hani bunun vergilendirilmesi makine teçhizatı eğer o inşaat faaliyetinin bir parçası ise o makine teçhizata düşen satıştan elde edilecek karın da Türkiye’de vergilendirme hakkı Türkiye’ye ait olması gerekiyor.

KATILIMCI

Makine teçhizat nedeniyle işyerine bir ülke marka atfedebilir miyiz? Hiç mi fonksiyonu yok?

KATILIMCI

Burada o inşaatın bir parçası ise ayrılmaz bir parçasıyla o makine teçhizat o inşaat o teçhizat olmaksızın anlamsız olacaksa buradaki işyeri onu oradan alır. Türkiye’de satarken, o satış işleminde de bir makine teçhizata düşen bir karlılık oluşması gerekir diye düşünüyorum.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Ama o işyerinin o sözleşmeyi bağlarken herhangi bir katkısı yok. Bütün makine teçhizatı zaten merkez satmış. Sözleşmeyi merkez oluşturmuş. Üretimi de orası yapacak. Dolayısıyla makine satışı nedeniyle işyerine kar marşısı atfetme imkânı neredeyse sıfır.

KATILIMCI

Ama bütünü olarak yani projenin içeriğinde o makine teçhizat sadece maliyet unsuru olarak yer alması bence ilk bakışta çok da doğru görünmüyor.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

İşyerinin doğuşunun, o sözleşme imzalandığı için olduğunu gözden kaçırmamak gerekir.

KATILIMCI

O süre aşıldığı için aslında.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

O sözleşme imzalandığında inşaat şantiyesi nedeniyle geçecek süre işyerini doğurmuş oluyor. Dolayısıyla makine teçhizatı satışından buradaki işyerine kar payı atfedemeyiz. Burada vergilenecek kazanç, işyerinin fonksiyon ve riskleriyle sınırlıdır; o da inşaat işlerinin kazancı olabilir sadece. Dolayısıyla da işyerinden projenin tümünün faturalanacak olması halinde dahi, örnekteki 60 milyon doların geldi/gitti gibi olması lazım.

KATILIMCI

Bütün olarak evet. Bütün inşaatın sonuçta tutarı üzerinden bütün maliyetler düşürüldükten sonra kalan tutarı. O işyerine atfedilebilen tutarı olarak dikkate alınacak ama işte o makine de onun içinde bir parça olacağı için Türkiye’de onun satışının da belki bir hesaplanmada dikkate alınması gereken bir kar payı olabileceğini düşünüyorum. Ama tabi bu değerlendirilmesi gereken bir konu.

KATILIMCI

... Ama onun işyeri olması lazım burada yani.

KATILIMCI

... B zaten burada değil. B zaten bir Türk değil. O sözleşmede inşaat işi olmasaydı. 60 milyon dolar makinanın karı tamamen yurt dışındaydı. Ben burada böyle bakıyorum. İnşaat işi olduğu için Türkiye’nin işyeri oluşacak. Dolayısıyla o işyeri inşaat işi karı Türkiye’de...

KATILIMCI

Bu yaklaşımla sadece inşaatı buradaki sunulan hizmet kısmına atfedebilirsiniz. Yani bu daraltıcı bir yaklaşım. Bu manipülasyona açık bir yaklaşım. Bence bunu duruma göre inşaatın

tipine göre değerlendirmek lazım. Yani çok fazla burada detaylı belki cevaplayamayacağız ama bu konu biraz tartışmalı bence.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Peki, burayı toparlayalım yani burada aynı kanaatte olamayacağız gibi gözüküyor. Zaman da ilerliyor o yüzden ben affınıza sığınarak bu konuyla ilgili tartışmaları burada kesip devam edebilir miyiz Kemal Bey?

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Bir sonraki konu biraz teknik bir konu tabi. Şey yurt dışındaki A ülkesinde mukim bir şirketin B ülkesinde bir işyeri var. B ülkesindeki işyerindeki nakdi, gidiyor C ülkesine borç veriyor. C ülkesi kaynak ülke olarak belgeleme yaparken bir anlaşma uygulayacak mı? Yani C, A mı uygulanacak. C, B mi uygulanacak? Yoksa burada anlaşma uygulanamaz gibi...

Fiili bir durum yaşandı böyle. Mahkeme mukim olan ülkenin anlaşması uygulanır dedi. Fakat tabi, mukim olan ülkenin anlaşması uygulanamıyor yani fiiliyatta tamam kaynak ülke vergilenmesini sınırılıyorsunuz da şimdi anlaşma bir taraftan kaynak ülkenin vergileme yetkisini sınırlarken diğer taraftan mukim ülke de bazen diyor ki, bunun vergilemesini sınırladın, geliri sende istisna yap diyor. İşyerinin kazancın içinden o kısmı nasıl istisna yapacaksınız kendi ülkenizde. Fiilen o anlaşma uygulamanız çok kolay değil.

KATILIMCI

Aslında problem var. Özellikle istisna olduğunda ama OECD'nin triangel case diye buna ilişkin bir dokümanı var orada tam söylediğiniz gibi mukim ülkeye referans veriyor. Bildiğim kadarıyla bizde de eskiden verilmiş muktezalar var galiba bankalardı. Şubeler için... Hollanda'daki bir bankanın Türkiye şubesinin yaptığı işlemlerle... İstisnalarda problem çıkıyor ama uygulamada o guide dediğimizde sanırım bu sonuca ulaşmak gerekiyor yani OECD'yi esas alırsak.

KATILIMCI

Bana göre ya AC olacak, ya da hiç biri olmayacak. Bir kere 'nin hiç şansı yok da. Yani A'da da yürümüyor Üstat şöyle yürümüyor yani tamam kaynak ülkeyi sınırılıyorsun da A vecibelerine yerine getirmiyor. Şimdi bir taraftan kaynağı sınırlarken mukim ülkeye de diyorsun ki ya bunu istisna yap, ya da buna mahsup uygula. Şimdi o mahsup yapamıyor, A.

Çünkü o işyerinde öbür tarafta. İşyerinin olduğu ülkeye de diyorsun ki mahsup yap. Bana ne ben anlaşılmayla alakam yok benim diyor. İstisna yap diyorsun hiç beni bağlamaz diyor.

Ama yargı mukim ülkeyle ikisi arasında uygulanır diyor. Yargı A ile C arasındaki anlaşma uygulanır burada diyor.

KATILIMCI

Peki, anlaşmanın hangi maddesi uygulanır diyor A ile C'nin?

KATILIMCI

Gelirin tümüne göre yani 10, 11, 12.

KATILIMCI

İşte 10 'a girme şansı yok çünkü 10. madde hem C'de mukim olması gerektiğini söylüyor o işyerinin. Ödeyenin de Türkiye'deki bir şirketin mukimi yani. Burada Türkiye 'de mukim bir şirket C ülkesi mukimi bir şirkete ödeme yaparsa 10. madde çalışır diyor. Yani C işyeri olarak orada mukim olmadığı zaman 10. madde çalışmaz C için.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Bir sonrakine geçebiliriz. Bir sonraki soru 2005 yılının Mart'ının 25.günü saat 4 sıralarında Osman Üstat bana sormuştu.

Üstat hatırladığın mı bilmiyorum. İdaredeyken tabi aradaki zamanı atıyorum o süreyi kesinlikle hatırlamıyorum da Osman Üstat sormuştu. Telefonla İstanbul'dan Almanya mukimi bir inşaat firması yanılmıyorsa asansör işiydi, olabilir. Türkiye'de bir ihaleyi alıyor. Asansör olduğu gibi Almanya'da üretiliyor. Fakat asansörün montaj işi için Türkiye'deki bir inşaat firmasıyla anlaşıyor. O asansörün montaj inşaat işi de 6 aydan fazla uzun sürüyor. Şimdi bu işte Almanya'daki hiçbir şekilde Türkiye'ye gelmeyen fakat taşeronu üzerinden bu işi yapan bir durumda bir işlemde Almanya'daki firmanın 6 aylık süresinin hesabında taşeronun yaptığı iş sayılır mı? Ama sözleşmenin muhatabı tamamen Almanya ile Türkiye. Siz bana sormuştunuz, ben de demiştim ki sayılır.

KATILIMCI

Üstat bir açıklama yapmak istiyorum yani sonuçta sayılır ben de aynı şeyi söyleyeceğim. Neden sayılır? Türkiye'nin bu konuda OECD'de bir rezervasyonu var. Özellikle P ile ilgili

Çalışma grubunda ilk önce diğerk ülkeler tarafından pek dikkate alınmadı ama bu olayı bir kaç ülkenin destek vermesiyle daha sonra OECD tekrar bu konuları tartışmaya açtı. Burada tabi olduğu zaman işyeri oluştuğunda işyerine atfedilecek karı tespiti çok sıkıntı. Yani onun belirlenmesi konusunda bayağı bir şey olması lazım. Hani şimdi işyerini biz tamamen ayrı ve farklı bir şirket gibi değerlendirip transfer fiyatlandırması kurallarını uyguluyoruz ama Türkiye’deki atıyorum ki bir şirket Almanya’daki bir işi ettiğinde ne kadar kar atfedecek bunu hakikaten tespitini yapabiliyorsak işyeri oluşur ve uygulanır diyor bunu.

KATILIMCI

Bir şey söyleyeceğim bir tane mukteza var. Orada srelere bakmıyor. Sreye de bakmadan Türkiye’de şayet bir subcontracter varsa onun bulunması zaten sabit bir yerinin olduğu dolayısıyla gün sayısına da bakmadan hizmet anlamında bir işyeri oluştuğunu söylüyor aslında çok tehlikeli bir durum. Çünkü belki baştaki tartışmaya geliyoruz ama aslında hizmeti vergilendirirken de atfedilen tutara bakmak lazım. Burada da öyle bir şey varsa atfedilen tutara bakmak lazım. Atfedilen tutar ne? Türkiye’deki şirket zaten bir gelir elde ediyor. Vergi dyor. Daha fazlası yabancı için hiç Türkiye’ye gelmeden bu işi yapan biri için de Türkiye’de vergi doğuruyor mu? Belki o anlamda görüş sormakta fayda var.

KATILIMCI

Evet, yani düşünün bir ihaleyi aldı yabancı şirket diyelim ve tüm risk kendisinde. Türkiye’ye hiç gelmiyor ve o iş burada bir taşeronu veriyor. 100 liraya aldı. Taşeronu 20 liraya yaptırıyor. Dolayısıyla taşeronun burada olması. Hatta ifadeye baktığınızda taşeronun herhangi bir şekilde işin bütününü yapmasa bile belli bir kısmına katlanıyor olması, herhangi bir gün analizi yapılmadan işyeri oluşturacağına dair de verilmiş görüşler var daha önceki yıllarda bu ama sonrasında bir ekleme olmadığı için but takip ediliyor. Bu tabi nasıl bir sorun yaratıyor? İşte baktığınızda devlet tarafından alınan ihaleler, fiyatlar yükseliyor. Yabancılar biraz olayı kendi kafalarını zemedikleri için bir şekilde yansıtmaya çalışıyorlar Türkiye’ye. Ve taşeronun bütünüyle ya da kısmı olarak işi yapması güne bakılmadan işyeri doğurur ya da tüm gelir burada vergilendirilir gibi bir durum oluşuyor o zaman da stopaj yapıyor tabi ödeyen.

KATILIMCI

Yurt dışı yapıyor.

KATILIMCI

Yok. Ben yurt dışındaki şirketim, sözleşmeyi yaptım. Sonra da taşeronu yaptırtıyorum işi. Bir saat bile çalışsanız bu mantıkta oradaki ifadeyle bakarsanız tabi uymuyor aslında atfedilen gelire de uymuyor. Diğerine de uymuyor.

KATILIMCI

Yok. iki örnek de olabilir. Muktezada yani şeyi tam hatırlamıyorum ben ama 2 örneği de gördüm ve Türkiye’den ödeme yapan kurumlar onlar devlet kurumlarıydı. Ya da işte ihale açan kurumlardı. Tabi onlarda risk almak istemiyor. Stopaj yapabiliyorlar. Ama fiyat olarak geri dönüyor. Daha önce yapılan yorumların aslında paraleline gitmek lazım. Çünkü bunlar uzman kuruluşlar, oradaki % 20 brütleşiyor. Daha fazla bir rakamla beraber fiyata ekleniyor çoğu zaman.

KATILIMCI

Burada OECD’nin yaklaşımı bizim belirttiğimiz sorunda çok açık bir şekilde büyük projelerin birden fazla küçük projeye bölünerek subcontractor ler üzerinden küçük küçük sürelerle yapılması halindeki vergilenme muvazaasından engellemek için ana contract daki süreye bakılır. Subcontract daki süreler dikkate alınmaz gibi bir yaklaşım var, OECD’nin.

İlave olarak da zaten Birleşmiş Milletler modelinde de açıkça şey düzenlediği için kendi personel dışında diğer personel taşeron kapsamındaki personelle yaptığı zaman hizmet işlerinin oluşumunda taşeronun sürelerinin 6 ayı aşması da işyeri oluşması için yeterli görülüyor.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Bir önceki slaytta en son bir kısım vardı. 183 gün ve 6 ay hesaplaması farklı bu birden karıştırılıyor diye o kısmı atladım. Zaten konuşmuştuk. Aslında şu ilk sorunu da konuştuk gibi force of attraction... Yani Türkiye’de bir işyeri oluşması halinde veya herhangi bir yerde bir işyeri oluşması halinde bu işyerinin kazancı hesaplanırken sadece işyeri tarafından işyerinin fonksiyon ve riski ile gerçekleşen yerlerin dikkate alınması işyerinin herhangi bir dâhil olmaksızın genel merkezin doğrudan kazandığı paraların yaptığı faaliyetlerin işyerinin kazancı yok sayılması olayı. OECD ülkelerinde bu doğal olarak tabi kabul edilmiyor ama biraz önce bizim inşaat işinde bahsettiğimiz gibi aslında biz herhalde yine burada ortadayız. İnşaat işlerine biz force of attraction kuralını uyguluyoruz. Tamamen ana merkez tarafından yapılırsa işyeri hiçbir şekilde bu işe karışmasa dahi biz sanki bir işyeri yakaladık mı torba gibi hepsini onun içine koyuyoruz gibi Türkçe tabanlı faaliyetler varsa son dönemlerde belki bu

internet tabanlı şirketlerin vergilendirilmesinde bir kere işyeri oluşturduk mu her şeyi bunun içine koyalım yaklaşımı olabilir. Bu da bir sorun olarak belki buradaki bir durumu da netleştirmek lazım.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ben bu konuda bir tarama yapıp dönüş yapabilirim belki. Şu anda elimde bu görüşlerin ne yönde olduğunu veya hangi kutupta toplandığı konusunda net bir fikir yok açıkçası. Ben bu konuya bakacağım. Özellikle bu konuyu araştıracağım. Belki ileride gerçekleştireceğimiz bir toplantıda size daha detaylı bilgi sunabilirim.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Aslında bu tipik anahtar teslimi projelerde merkezin satışının şubeye atfedilip atfedilmeyeceği ile ilgili aynı zamanda. Bana göre, merkezin doğrudan satışlarının da işyerine atfedilmesi olayı tipik force of attraction (işyerinin çekim gücü) demektir ve OECD modeline aykırıdır.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Buradaki ikinci sorunu da konuşmuştuk. Son sorun İtalya anlaşmasında sanırım bir sorun var. Burada 14.madde hem mukim ifadesini kullanıyor. Hem de 5.maddede service P 'ye bir ilişkin bir şey var. Dolayısıyla herhangi bir kurum tarafından Türkiye'de bir İtalyan mukimi kurum tarafından Türkiye'de bir serbest meslek hizmeti verildiğinde biz vergileme bakımından 14'e mi gideceğiz, yoksa 5'e mi gideceğiz. Açıkçası cevap herhalde şu şekilde olur. Hangisi önden vergiliyorsa yakalıyorsam ikisinden birisinde vergilerim şeklinde diye tahmin ediyorum ben.

Yani İtalya anlaşmasında öyle bir farklılık var. Farklı bir yazım. Kasıtlı mı yapıldı bilemiyorum belki Timur Üstat o konuda cevap verebilir. Onun döneminde mi daha önce mi bilemiyorum ama öyle bir farklılık olduğunun farkındayım.

KATILIMCI

Ya benim düşüncem şimdi özel mukim olduğu için ticari kazançlar 5, 3 varken teşebbüs ve tüzel kişiler için tekrar 14'e gitmek çok anlamlı gelmiyor bana. Tabi bunun netleştirilmesi gerektiği de açık. Ama ilk bakışta yine özel hükümdeki bağlama noktasının tüzel kişi ve teşebbüsler için geçerli olacağını düşünüyorum.

KATILIMCI

Bu konu önemli aslında. Çok basit gibi görülüyor ama özellikle bu Avrupa fonları ile ilgili alınan hibelerle hibelere ilişkin düzenlemelerde o anlaşmalarda bazı spesifik referanslar oluyor. Mesela stopaj yapılmayacağını söylüyor ama işyeri oluştuğunda işyeri vergilemesi yapılacağını söylüyor. Onun için mesela 14'ten stopaja ulaşıyoruz diyelim. 5'ten de ulaşabiliriz stopaja aynı şekilde. Ama orada hani işyerinden bahsettiği için belki bir hareket alanı olabilir. Dolayısıyla çok sıkıştığı yerlerle karşılaştık daha önce. Belki bir açıklama dediğiniz gibi yol gösterebilir sonraki caseler için.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Önceki soruyu konuşuyoruz, değil mi?

Bir gelir hem 5.maddede hem 14.maddede düzenlenmiş olabilir. Biliyorsunuz 5.madde işyeri bağlantısı nedeniyle, 7.maddeye gönderir bizi. Fakat 7.maddenin son fıkrası da 7.madde kapsamına giren gelirler başka bir maddede düzenlenmiş ise o madde uygulanacak der. Dolayısıyla tanım gereği hem 7.madde, hem 14. madde kapsamına gire bir gelir söz konusu ise, o zaman 14.madde uygulanacak demektir, Eğer 14. maddede teşebbüslerin serbest meslek kazançları vergilemesi varsa. Ama 14. maddede teşebbüslerin vergilemesi yoksa ve dolayısıyla da 7. maddenin son fıkrasının mefhumu muhalifinden de 5. maddeye göre Türkiye'de 7. maddeye göre ticari kazanç olarak vergilenmesi gereken bir kazancı bir kere vergileme hakkını aldım diye serbest meslek kazancı olarak vergilenemeyeceğini düşünüyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Peki, 9.maddeye geçiyoruz.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Şimdi çevre anlaşmaları 3 türlü çifte vergilemeleri ortadan kaldırmaya yönelik anlaşmalar dedik. Maddelerden bir tanesi de 9. madde. Transfer fiyatlandırması dolayısıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemek için. Şimdi çevre anlaşmasının belki en azından benim tanık olduğum en az işlevi olan maddesi bu. En çok işlevi olması gereken ama en az işlevi olan maddesi. Açıkçası burada şu ana kadar belki çok fazla ihtiyaç duymadım ama bundan sonra ciddi anlamda ihtiyaç duyulacak. Aynı vergi tabanı, multinational companylerde toplamdaki taban değişmediği halde transfer fiyatlandırması incelemesi ile bir ülkedeki taban öbür tarafa

kayacak. Dolayısıyla belki burada OECD nezdinde bir şeyler yapılması gerekir. O diyelim ki o vergilenmeyi yapmadan belki diğer ülke ile konuşması lazım. Vergilemeyi yaptıktan sonra diyelim belki aynı anda inceleme yapılması lazım ama şu anki uygulama gereği ülkenin bir istediği transfer fiyatlandırması incelemesini yapıyor. Öbür tarafa da bu madde diyor ki, eğer haklı görürsen o düzeltmeyi yap. İade et. Öbür tarafın aldığı vergiyi iade et. Hâlihazırda bunun uygulaması nasıl? İdarede bu uygulanıyor mu? İşlevsel hale getirilmeye çalışılıyor mu? O işi açıkçası ben de merak ediyorum. Çünkü ciddi sıkıntılar olacaktır bu konuda.

AHMET KURT

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Şimdi dediğiniz doğru. Şu manada doğru, 9.madde çok aktif kullanılmamış. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları 70'lerin sonundan itibaren yoğun bir şekilde yapılıyor. Aslında Türkiye için yeni değil. Yaklaşık diyelim ki 30-40 yıllık tecrübemiz var. Ama 9. maddenin kullanılma tecrübesi çok kısıtlı. Zaman zaman bazı karşılıklı anlaşma usulü caseleri görüyoruz. Belki bunları gerek 9. madde ve karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili olan map maddesi ile birlikte değerlendirmek lazım. Ama fiili uygulaması çok fazla değil söylediğiniz gibi. Şimdi önümüzdeki dönemlerde BEPS projesinin 14. bir eğilimi var. 14. eğilimi ihtilafların azaltılması ve çözülmesi konusunda. Bu eylemde bir minimum bir standart var. Çift taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapılırsa, koşullar aynıysa bu önümüzdeki karşılıklı anlaşma usulüne konu case'e de uygulanabilsin. Yani Roll back hani geçmişe yürüme. Şu an bu bizim mevzuatımızda yok. Minimum standart olarak belirlenmiş 14. eylem kapsamında, dediğim gibi bu eylemlerin kendi içerisinde bir uygulama evreleri olacak. Hani ileride şu zaman ya da bu zaman mevzuatlarımıza dahil edilir mi edilmez mi o konuda herhangi bir taahhüt ya da bir şey söyleyemem. Ama şunu söyleyebilirim. Eğer edilirse, en azından 9. madde ve karşılıklı anlaşma usulü maddesi çerçevesinde, bir inceleme söz konusu olduğunda diğer ülke ile bir anlaşmaya varılması halinde ileriye dönük olarak bunun geçmişe de uygulanması mümkün olur. Bu belli sorunları çözmekte yardımcı olur. Ama şu an böyle bir tur aracımız yok. Onun haricinde spesifik bir çalışmamız yok. 9.maddeyi daha etkin hale getirme ile ilgili bu aşamada spesifik bir çalışma yok. Ama her zaman yeni yaklaşımlar olabilir. Yeni çalışma olabilir. Ama o konuda kesin olarak size söyleyebileceğim somut bir gelişme şu aşamada yok.

TAHİR ERDEM

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Belki birkaç cümle de ben ekleyebilirim. Benim uygulamada gördüğüm örneklerden bazı idareler yaptığı inceleme sonucunu transfer fiyatlandırması düzeltmesi gereken hallerde karşı ülkenin de buna uygun düzeltme yapması için yazılı başvuruda bulunabiliyor. Bir örnekte ben bunun incelemeye gönderildiğini görmüştüm. Yani, karşı tarafın yaptığı düzeltmeyi otomatikman işler hale getirmek tabi ki burada da mümkün değil. Burada onun yansıdığını

da bizim tarafımızdan görmemiz gerekiyor. Böyle bir örnek olmuştu. Zaten maddenin kendisi de bunu karşılıklı ülkelerin danışma veya işte bir birine sorma şeklinde uygulayacağını söylüyor. Bir diğer alternatif olarak da bu incelemeler yürürken mükellefin koruyucu MAP başvurusu yapması. Mesela Amerika'daki bir şirket orada incelemeye alındığı zaman belli bir konularda sorun çıkacağını öngörüyorsa veya aynı konularda daha önceki yıllarda sorun çıkmışsa o inceleme yapılırken Türkiye tarafına benim böyle bir incelemem var ben size koruyucu MAP başlatmak istiyorum diyebilir. OECD Model Anlaşmanın 9 uncu maddesinin 2 nci fıkrası ile oradaki düzeltmeyi de açık bırakabilmek için zaman aşımı süresinin korunması açısından böyle bir yöntem uygulanabiliyor. Ama Ahmet Bey'in söylediği gibi bu konuda bizim önümüze gelen çok fazla örnek uygulama yok. Diğer ülke uygulamalarında bunun kullanıldığını biliyoruz ama bu biraz kurumsallaşmış bir mekanizma değil. Diğer ülke bize bunu başvursa da biz otomatikman bunu o verileri kabul etme şansımız yok. Belki eş zamanlı bir inceleme ile aslında olması gereken bu anlamda belki çok taraflı vergi konularında idari yardımlaşma anlaşmasının o eş zamanlı inceleme veya sınıraşan inceleme bilgi değişimi kapsamındaki yöntemler de kullanılabilir ve 9'a 2 daha işler hale getirilebilir. Ama dediğim gibi çok fazla bu anlamda bir tecrübemiz yok.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Teşekkür ediyoruz. Bir sonraki... Pardon buyurun.

KATILIMCI

Tahir Bey karşılıklı anlaşma usulünü uyguladığınız bir şey olmadı diye anlıyorum. Şimdiye kadar oldu mu örnek karşılıklı anlaşmayı çalıştırdınız mı idarede?

TAHİR ERDEM

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Türkiye İstatistik olarak karşılıklı anlaşma usulünde çok fazla daha dosyası olan bir ülke değil. Bu kurumu çalıştırdığımız durumlar (case) oldu. Ama 9'a 2 karşılıklı anlaşma usulünün bir örneği değil aslında kendi içinde. 7'ye 3 de öyle mesela. Baktığınız zaman bunlar anlaşmanın sunduğu daha öncül çözümler. Belki bu çözümler MAP'e ulaşmadan sorun çözülebilir. Ama bir son durak olarak Türkiye açısından tahkim olmadığı için karşılıklı anlaşma usulüne taşınabilir bu konular. Karşılıklı anlaşma usulünün kendi içinde baktığımız zaman Türkiye'nin çözdüğü konu var mı? Çok fazla yok birkaç tane konu var.

Sonuçlanan da var ama tabi ana sorunlardan biri anlaşmaların uygulanmasına çözüm mekanizmasının işlevsel olmaması. Zaten o yüzden 14. eylem planı oluşturuldu ve en uzun

listesi olan yani yapılacaklar listesi olan şey minimum standart altında 14. eylem. 3 başlık altında 17-18 tane yapılması gereken şey var orada. Evet.

OSMAN ÖZEN

GÖZDE YMM

Bilgi değişimi ile ilgili olarak BEPS meselesinde hiç konuşmamıştım. Hakkımı şimdi bu soru bağlamında kullanmak istiyorum. Bu bilgi değişiminin mekanizmasının işleyişinde ters bir teşvik unsuru var gibi geliyor bana. Bir transfer fiyatlandırması incelemesi nedeniyle karşı ülkeden bilgi istediğiniz zaman, diyelim ki oradaki şirketin buradaki şirkete yüksek fiyatlardan mal satmış olduğundan şüpheleniyorsunuz. Siz bununla ilgili bilgi istediğiniz zaman oradaki ülke için ne manaya geliyor bu? Oradaki şirket doğru bilgi verirse size, siz burada o matrahın bir kısmını reddedeceksiniz. Fiyatı yüksek bulacaksınız ve burada bir ilave vergileme yapacaksınız. Orada daha önce vergilenmiş bir matrahı vergilemeye çalışacaksınız, bu ne manaya geliyor. Daha önce yurtdışı şirket nezdinde oluşmuş karlar üzerinden orada vergisi ödenmiş kar, Türkiye’de bu sefer alıcı şirket nezdinde vergilenecek demektir. Bu da yurtdışındaki şirketin daha önce vergilendirilmiş karlarının azaltılması ve karşılık düzeltmesinin o ülke tarafından yapılmasını ima ediyor olacaktır. Dolayısıyla öyle bir bilgi istediğiniz memleket size niye bilgi versin? Yani kendi matrahını azaltıcı bir husus ima eden bir bilgi istiyorsunuz mesela. Veya da Türkiye’den istendiği zaman siz bunu vermekte gönüllü olur musunuz? İleride sizin vergilediğiniz bir kısmı orası da vergilemeye kalkacak, buradaki satıcı ise sizden düzeltme isteyecek, belki iade doğuracak. Bunun için önceden buna ön ayak olup da bilgiyi verir misiniz? Dolayısıyla bu bilgi değişiminin çalışmayışının asıl arkasında yatan şey bence bu. Birbiriyle çelişik şeyler içeriyor. Ülkelerin çıkarlarını eşleştiren değil de çakıştıran bir mekanizma olduğu için iyi çalışmıyor bence. Yani Timur’un da söylediği gibi iyi niyet meselesi falan. İyi niyetten de öte burada menfaat gözetmesi olduğu için bence iyi çalışmıyor o bilgi değişimi maddeleri. Dolayısıyla, BEPS gibi şimdi yapılanların çoğu bana affedersiniz sadece görünürde bir şey yapıyor olmak gibi geliyor. Bunlar sonuçta etkin bir mekanizmaya dönüşemez. Bu düzenlemeler bence sermaye hareketleri yönünden faydalı olabilir. Faiz geliri, temettü gelirleri yönünden bilgi değişimleri çalışabilir ama mal ve hizmet akımlarına ilişkin bilgi değişimlerinin doğru dürüst çalışmasını olanaklı görmüyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Üstat teşekkür ediyoruz değerli katkılarınız için. Buyurun hocam.

SEMİH ÖZ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Bu konuda Avrupa Birliği'ndeki uygulamadan bahsedebilirim. Tahkim Anlaşması var. Tahkim konvansiyonu var 2006'da yayınlanmış bir çalışma ve orada da hani 2 tarafın bir araya gelerek anlaşması yönünde düzenlemeler var. Ancak, uygulamada bu çok başvurulan bir yöntem olarak kabul edilmiyor. Çünkü iki tarafın bir araya gelip de vergilendirme yetkisinden vazgeçiyor olması dolayısıyla çok uzun bir süreç olduğu için özellikle şirketler bu uzun süreçte zarar gördüklerinden dolayı çok fazla başvurulan bir yöntem değil. Yani bu hani sadece Türkiye açısından değil aslında genel olarak bütün devletler açısından bir sorun alanı olarak görülüyor. Teşekkür ediyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN

KPMG

Hocam teşekkürler, ben Osman Üstadın bilgi değişimi ile ilgili söylediği şeye bir ilave etmek istiyorum. Yani, otomatik bilgi değişimi aslında sadece FATCA'yla ve BEPS 'le sınırlı değil. Ciddi anlamda bu konuda şeffaflık adına inanılmaz bir girişim var. Geçenlerde Nisan ayında G5 ülkelerinin otomatik bilgi değişimine imkân veren başka bir karar var. G5 hangisi dersiniz işte; İngiltere, Almanya, Fransa, İtalya. Onlardan oluşuyor ve onlar da şuna, şu bilgileri paylaşmaya karar verdiler. Yani şirketlerin, vakıfların arkasındaki gerçek lehtar kimin, kim diri takip edebilmek adına ortak bir sicil tutma girişimi başlatılıyor. Dolayısıyla hani bu bilgileri paylayacaklar mı yani gidişat öyle gözüküyor ki paylaşacaklar. Yani, ben o konuda normal çevre anlaşmalarındaki gibi toplu bilgi taleplerinden farklı bir noktaya gidiyor diye düşünüyorum şey trend yani o trendde bu Türkiye'nin aleyhine olabilir mi? O konuda tartışılır. Evet olabilir. Çünkü Türkiye daha genç bir ülke sermaye ihraç eden ülke anlamında genç bir ülke ve bu bizi sermaye birikim anlamında nasıl etkiler? Olumsuz etkiler diyebiliriz belki ama bu trendin tersine dönmesi çok muhtemel gözüküyor diye düşünüyorum.

KATILIMCI

Müsaade ederseniz özellikle bu otomatik bilgi değişimine taahhüt veren ülkelere bakarsanız birçoğunun vergi cenneti ülkeler olduğunu göreceksiniz. Yani, vergi cenneti de aslında bu şeyden çıkmak için bu yaftadan kurtulmak için ön sırada bütün şeylerini açmaya hazır olduklarını bildiriyorlar ve bunun küresel sorun kapsamında yapıyorlar. Çünkü artık dünyada şeffaflığın standardını ölçen denetleyen birim vergi konularında şeffaflık küresel sorunu işte 133 üye ülkesi var şu anda en büyük vergi forumlarından birisi belki 3 yılda bir eş denetim yapacak. Yapıyor zaten hali hazırda ama tabi 2016'dan itibaren otomatik bilgi değişimi de bu eş denetim bir parçası oldu. Daha önemlisi bence burada üstadın da bahsettiği konu gerçek sahipliğin yani beneficial ownership in bu metodolojinin bir parçası

olması yani artık ülkelere gidildiği zaman sadece görünürdeki kurumların değil, kurumların arkasındaki gerçek sahiplerinin, gerçek kişiye ulaşana kadar bilgilerine ulaşılabilmesi bir denetim kriteri oldu. Yani bu sistemin içindeki ülkeler bu kriterlere uymadığı zaman eş denetim notları kırık olacak ve finansal anlamda kara listeye alınma veya diğer yaptırımlara maruz kalma gibi riskler oluşacak. Bu anlamda Türkiye'nin konumunu iyi belirlemesi ile önem arz ediyor belki bu süreci de iyi takip etmesi önem arz ediyor.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Teşekkür ediyoruz.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Biraz hızlı anlamında 10.maddeye geldik temettüler ile ilgili olarak. Maddedeki birinci sorunu geçebiliriz çünkü bu temettü ödemelerinde kaynak ülke vergilemesini sınırlandırması için biliyorsunuz tespit etmek anlamında belli bir süre belli bir miktar tutulması gibi bir şart var, burada bu hisseler nama yazılı mı olması lazım? Belki Feridun Üstadın gitme sebebi olabilir. Yani genel tebliği çıkaran oydu. O dönemde o genel tebliğ de nama yazılı olması zaten yazıyor. Evet. Dolayısıyla biri geçebiliriz.

Geleceği öngörmüş diyelim.

KATILIMCI

...Çok kısa bir şey söyleyeceğim. hala bir numaralı tebliğden bahsediyoruz. Bu kaç yılında yayınlanmıştı. 98 miydi? Daha eski değil mi? Aslında şeye de ihtiyaç olduğunu gösteriyor yani siz de söylediniz yeni tebliğlerle yaklaşımların günümüze ayak uyduracak açıklamaların yer alacağı düzenlemelere de ihtiyaç var.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Burada 2. konu tartışabileceğimiz şirketlerin tasfiyesiyle içeride de bu konumuz var aslında dahili mevzuatta da böyle bir sıkıntımız var. Bir şirketin tasfiye edilmesi durumunda ortaklarına dağıttığınız pay. Ortaklar açısından ne tür bir gelir. Ya da tasfiye olan şirketin bulunduğu ülke açısından gönderilen para madde 13 kapsamında bir hisse senedinin elden çıkarılması elde edilen bir kazanç mı ki, bu durumda genelde mülkü mülki avantajlı kaynak ülkenin bir avantajı yok. Yoksa bu bir miktar dağıtılmamış kârın dağıtılması anlamındaki bir temettü ödemesi sayılabilir mi? Bu durumda madde ona göre stopaj olur. Bu uygulama aynı zamanda bono çıkaran bir şirketin, o bonoyu tekrar geri almasıyla ilgili bir durum da olabilir.

Bu durumda da bonoyu tekrar alan şirket o aradaki fark için stopaj yapacak mı? Yapmayacak mı gibi...

KATILIMCI

Kendi hissesini geri alabilir.

KATILIMCI

Evet. Kendi hissesini geri almış olabilir. Sermayeyi azaltmış olabilir. Dolayısıyla iç mevzuatta da böyle bir durum var. Büyük hissesine sahip olduğunuz şirketin tasfiye edilmesi neticesinde bir kazanç elde ettiniz. Bayağı size tavsiye artığı geldi. Bir miktar fazla, nedir temettü kazancı mı yoksa efendim iştirak kazancı değil iştirak satışı kazancı mı diye. Çevre anlaşmasının 13.maddede aslında bir açıklama var. Burada şeyi serbest tutmuş. Tasfiye olan mukim tasfiye olan şirket mukim olduğu için serbest tutmuş bizim ülkenin yaklaşımını açıkçası bilmiyoruz. Bir özelge verildi mi bu zamana kadar bilmiyorum.

KATILIMCI

Tasfiye olduğu zaman ne olacak gibi bir örnek benim önümde yok. Geçmedi. Ama benden önceki dönemlerde olabilir. Ben de merak ettim bakacağım bu konuda. İlginç bir case ama 13'üne girebileceğini düşünüyorum ilk bakışta. Burada bir kardan ziyade artık sermayedarın sermayesini geri alması gibi bir durum var. Ama tabi yorumlarda da bu konuda açıklamalar olduğunu hatırlıyorum. Ona da bakmam lazım.

KATILIMCI

İç mevzuatta da böyle bir sıkıntı var. Bizim TUSİAD adına Gelir Vergisi Kanun tasarısına gönderdiğimiz o görüşlerimizde bu elden çıkarma tabiri var ya 80 veya 81.madde olması lazım. Biz onun içine tasfiye dolayısıyla hissenin elden çıkarılması da eklensin diye bir önerimiz oldu. TUSİAD metninde. Burada da bir sıkıntı var yani içeride bir sıkıntı var.

KATILIMCI

Pardon hissenin itfa edilmesi aslında yani elden çıkarılması değil. Sermayenin geri ödenmesi yani, elden çıkarma yok burada itfa var.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Dolayısıyla mevcut kanunun 76.maddesine göre menkul sermaye iradı sayılması mümkün değil ama. İdarenin kar payı sayılarak stopaj yapılmasını öngören muktezalari var yanılmıyorsam. 76.maddenin çok açık şekilde itfa nedeniyle yapılan ödemeler menkul sermaye iradı saymayan hükmü karşısında bu muktezalara katılmak mümkün değildir. Doğru çözüm, itfa nedeniyle nominal bedel dışında yapılan ödemelerin değer artış kazancı yaratıp yaratamadığına bakılmasıdır; kaldı ki, menkul kıymetin sahibinin bu menkul kıymeti alış bedeli, nominal bedel ile aynı olmak zorunda da değildir...

KATILIMCI

Evet. Yani bu onun belirtmek için ben de ses çıkmayınca kimseden lokal mevzuatla ilgili mukteza var. Kar payı temettü sayıyor aşan kısmı.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Bir diğer sorun özellikle güncel sorunlardan biri bu. Hollanda yapılandırmasında Hollanda'da Coop kurulduğu takdirde ve Hollanda üzerinden yurt dışına yatırım yapıldığında Coop'tan gelen temettüler Türkiye'de anlaşmadan faydalanma imkânı olup, istisna olacak mı? Yani Coop Hollanda'da bir mukim mi? Biz şirket mi? Biz kendi ülkemizde biraz önceki tartışmalarda vakıflara mukim belgesi verdirmedik. Faydalanamaz dedik. Acaba Hollanda Coop'a verip de gidin siz Türkiye'de istisna olsun bu diyecek mi? Diyor mu? Veya idarenin yaklaşımı ne açıkçası bilmiyorum. Çünkü kop orada hiçbir vergi vermiyor. Ne Kurumlar Vergisi, ne stopaj.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Yok, yok' Benim bildiğim kadarıyla cooplar teorik olarak Hollanda'da kurumlar vergisine tabi.

KATILIMCI

Ama kurumlar yani ben orada kurumlar vergisi olaya böyle yaklaşmak şey anlamında doğru değil. Ona bakarsak yani Hollanda'daki Coop olur, BV olur, Holding rejimi kapsamındaki bir şirkette orada vergiye tabi değil. Yani böyle yaklaşmak çok doğru olmayabilir o yüzden yani bunun Hollanda'daki kop bizdekinden biraz daha farklı. Onlar orada sermaye şirketi sayılıyor. Benim bildiğim kadarıyla kop şirketleri de bir sermaye şirketi niteliğinde şirket ve

sermaye ile temsil edilen küçük de olsa bir kısmı var. Benim bildiğim idarenin bu konuda vermiş olduğu bir mukteza var diye biliyorum.

ATEŞ KONCA ERNST&YOUNG

Bir ek yapabilir miyim? Muktezayı idare verdi. Olumlu verdi. Aslında problem biraz daha şeyden kaynaklanıyor. O muktezada şu talep ediliyor mu? Hep şöyle anlıyoruz. Hollanda'nın bunu teyit etmesi. Çünkü Hollanda bunu mükelleflere teyit etmiyor. Burada konu sıkışıyor. Dolayısıyla da Türkiye'deki yatırımcı Hollanda'ya BV 'ye giderse %5 vergi ödüyor. Kooperatife gitse hiç ödemeden bütün parasını Türkiye'ye getirecek. Yani ülke açısından bakarsak daha avantajlı. Oradaki kriter ne olmalı? Konu orada biraz sıkıştı. Kooperatifin sermaye kısmı biraz daha karmaşık ama dağıttığı tutar Hollanda'da dividend act var onun içerisinde sayılıyor. Belki cevap kooperatifin dağıtmış olduğu o tutarın o payın anlaşma kapsamında istisna hükmüne dahil istisna hükmünü karşılayacak durumda olup olmadığı, çünkü mukimlik belgesi ile ilgili problem yok o veriliyor. Bu tek başına yeterli midir bizim için ya da bunun teyidini mi almamız gerekiyor. Ya da bu konuda siz aslında... Çünkü sıkıştı birkaç yerde konu. Bu konuda yardımcı olabilir misiniz yatırımcılara?

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Berna Hanım.

BERNA BAYINDIR ERATALAR YMM

Şimdi evet bir mukteza var fakat o muktezada aslında sorulan soru şu? Kooperatiften elde edilen temettüler anlaşmadaki temettü istisnasından faydalanabilir mi diye? Dolayısıyla Ateş'e katılıyorum. Benim gördüğüm...

ATEŞ KONCA ERNST&YOUNG

Muktezayı onun için söylüyorum ben.

BERNA BAYINDIR ERATALAR YMM

Biliyorum. Dolayısıyla katılıyorum. Yani burada idare tarafından öncelikle yapılması gereken değerlendirme anlaşma kapsamında kooperatiften elde edilen gelirin temettü olup olmadığına ilişkin çünkü onun ötesinde aslında çok da bir problem yok. Sermaye şirketi olması konusunda da hani orada bir sermaye ama hani hisselere bölünmüş değil vs. gibi başka tartışmalar var. O yüzden idarenin aslında belki Hollanda makamlarıyla bunu görüşüp o çerçevede mutabık kalıp ardından buna ilişkin görüş bildirmesi gerekir.

KATILIMCI

Şöyle bir durum var yani Türk mali idaresi açısından Coop olması pozitif bir şey. Yani 100 lira gelecek Türkiye'ye. 95 lira değil. Dolayısıyla hani kop evet okey. Coop'tan faydalanabilir denildiğinde Türkiye'ye gelecek olan para 95 geldiğinde de istisna. 100 olduğunda da istisna, orada menfaati zarar gören Hollanda makamları. Dolayısıyla bunda sorun olmadığı müddetçe aslında Hollanda okey dediği müddetçe Türkiye'de bir sorun olmuyor olması da gerekir.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Temettü yönünde niye sorun var? Anladığım kadarıyla Ateş'in açıklamasından, dividend act'a dâhil diyorsun. Kar payı sayıyor yani Hollanda. Değil mi?

ATEŞ KONCA ERNST&YOUNG

Kar payı demiyor. Ama dividend act kapsamında da %0 olduğunu söylüyor. Yani teyit etmiyor tam olarak. Bizde istisna Hollanda'dan geldiği zaman bu temettü geldiği zaman temettü diyelim istisna hükmü var. O istisna hükmüne dahil edebilecek miyiz? Aslında idare olumlu bir görüş verdi. Ama sanki orada şartlıydı Hollanda bunu teyit etsin diye. Dediğim gibi yani mükellef gittiği zaman çünkü Hollanda Gelir İdaresi şunu söylüyor. Siz gelmeyin böyle bir görüş aldıysanız neden Gelir İdareniniz gelmiyor diyor. Onların da tabi kendilerine göre düşündükleri şeyler olabilir. Bu anlaşma ile ilgili belki özel bir yorum yaparlar. Diğer durumlarına ayrıca bakarlar. Çünkü sadece Türkiye açısından bakıyoruz. Şimdi Hollanda'nın da bir sürü ülkelerle yaptığı anlaşmalar var. Burada bir tıkanığı için bir yardım ve bir desteğinizin olması gerekiyor gibi gözüküyor.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Benim o konuda bildiğim şöyle: Hollanda idaresi teyit vermem demiyor... Sadece, zaten Coop'un vergi yönünden sermaye şirketi olarak kabul edildiğini, dolayısıyla kendi vergi sistemini cooplar hakkında çalıştırdığını ve dağıtımlarını da karpayı gibi gördüğünü, bu nedenle bu kadar açık bir konuda neyin teyit edilmesi gerektiği konusunu anlamadıklarıdır.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Osman Üstada katılıyorum. Timur'un bizim yaşadığımız bir tecrübe var onu anlatacaktır şimdi.

TİMUR ÇAKMAK KPMG

Evet... Üstat şimdi muktezalarda şöyle bir durum var sonuçta herkesin haberi var tabi muktezadan. Coop tarafında değilim ben. Coop'u teşebbüs olarak Hollanda Vergi İdaresi gördüğü sürece ben diyor istisna uygulamam. Ama istisnanın uygulanması ile ilgili asıl problem protokolün 14. maddesinden kaynaklanıyor. Şimdi şöyle diyor orada. Türkiye tarafı itibarıyla yani bunu muktezada teyidiniz ile mükellefe yıkılmış olması tehlikeyi orada uygulanmaz hale getiriyor istisnai. O güne kadar verilen muktezalarda git bunu Hollanda makamlarından, Türkiye'den, fiktif bir dividend dağıtıldığında onlar istisna eder miydi diye teyidini al diye bir şey denmemişti. İlk bir no.lu tebliğ sırasında ona ilişkin açıklamalar var 1 no.lu tebliğde. Sanırım bir yazışma yapıldı Hollanda ile bu işte Hollanda'da istisna mıdır? Türkiye'den dağıtılan kazançlar. Evet, istisnadır diye görüş gelmiş ki evet bu şekilde uygulanabilir. Fakat oradaki tabi wording çok hassas bir wording. 14'ü protokol 14'teki. Şimdi Hollanda'ya gidiyorsun Ateş Bey'in de bahsettiği husus aslında bu. Hollanda vergi İdaresi'ne gidiyorsun. Ben sizden Türkiye'den bir kar dağıtımı yapılsaydı Hollanda Kanunlarına göre bu istisna olacak mıydı? Olmayacak mıydı? Bana bir mukteza ver diyorsun. O da diyor ki sen kimsin diyor? Yani benim mükellefim değilsin bir, ikincisi Hollanda'da kime kar dağıttı? Kimseye dağıtmadın. Dağıtsaydın ne olurdu'yu soruyorum. Yani farazi bir şeyi soruyorum orada. Dolayısıyla son dönemde vergi müfettişleri bu konuyu bayağı challenge etmeye, bayağı incelemeye başladılar. Hollanda'dan belge getirmeyen kişi istisnasını reddetmeye yönünün geçiyor. Dolayısıyla Hollanda anlaşmasının bir nevi uygulanmaz noktaya getiriliyor. Şimdi tabi burada benim önerim aslında geçen vergi dünyasında da yazmıştık şeyde Gelir İdaresi'nin yazışması gerekir diye düşünüyorum. Çünkü tek tek mükelleflerin gidip de Hollanda Vergi İdaresi ile işte bunun istisna mıdır? Değil midir? Diye bana bir mukteza ver demesi ciddi maliyetler de yaratıyor mükelleflere çünkü aracı şirketler bulmak zorundalar. Hollanda Vergi İdaresi'nde tanıdığı olanları bulmak

zorundalar. Anlamıyor çünkü adamlar hakikaten olayı anlamıyorlar. Dolayısıyla Gelir İdaresi'nin en azından şu var. Aslında anlaşmanın şu anda maddesini hatırlayamadım. İkinci maddeydi herhalde Kurumlar Vergisi ile ilgili açıklama yaptıktan sonra 86 tarihli Kurumlar Vergisi'ne atıf yapıyor. Herhangi bir update olduğunda bunu Gelir İdaresi'ne karşılıklı bildirmesi Türk Maliye İdaresi'ne bildirilmesi gerektiğini de söylüyor. Bugüne kadar böyle bir bildirim de yapmadı zaten. Hani benim kanunlarımda değişiklik oldu. Artık ben bu istisnayı uygulamıyorum. Dolayısıyla sen kendi açıdan bunu istisna tutmayabilirsin gibi bir noktaya gitmiş değil. Dolayısıyla şu anki uygulamayı tek tek her bir mükellefin teyit etmesi yerine Gelir İdaresi'nin yazışmayla çok rahat yapabileceğini biliyoruz. Böylece bunun da açıklanmasıyla işte istisna devam ediyor mu? Etmiyor mu diye bir kolaylık getirilebilir. Aksi takdirde hakikaten Hollanda'da iştiraki olup oradan kar payı alan Türkiye'deki şirketlerin her birinin şu anda sorgu altında olduğunu söylemek isterim.

ATEŞ KONCA ERNST&YOUNG

Timur Bey bu açıklamalarınız bütün iştirakler için BV'ler ve hepsi için. Kooperatifte de özellikle biraz önce konuştuğumuz ek olarak bir durum var.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Yani, bunu kooperatife özgü hale getirmemek lazım... Çünkü kooperatifin de diğerlerinden bir farkı yok. Çünkü denetim elemanları şu anda onu da soruyor. Yani Timur'un bahsettiği gibi oy yazıyı getir bana dediğinde idare, Hollanda İdaresi böyle bir yazıyı niye istiyorsun? Böyle bir yazı bizim formatımızda yok diye cevap veriyor ve gerçekten de teamüle baktığınızda öyle bir yazı yok yani. Orada ama denetim elemanlarının böyle bir taleple geliyor olması ciddi anlamda sorun yaratıyor. Timur'un dediği gibi idarenin böyle bir girişimle burada gerekiyorsa açıklığa kavuşturması gereken bir konu var.

Devam et Ateş sen.

ATEŞ KONCA ERNST&YOUNG

Kısa bir şey söyleyeceğim. Dediğim gibi yani bizim görüşmelerimizde şunu gördük. Hollanda başka anlaşmalarını da gözeterek geride duruyor. Kooperatif için söylüyorum. Biz Türkiye olarak avantajlı olduğunu düşünüyorsak bizim anlaşmamıza özel belki onlarla konuşarak sonuçlandırmamız gerekiyor. İstisna kısmına kesinlikle katılıyorum. O çok genel bir problem. Çok daha kapsıyor aslında mükellefleri o da önemli ikinci söyledik ama daha önemli bir konu.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Bizim açımızdan önemli istisnadan yararlanıp yararlanmama konusu çünkü diğeri daha çok kopun tarafı hani biz gelen kazancı istisnaya tabi tutuyoruz ya

ATEŞ KONCA ERNST&YOUNG

Tabi tabi yok aynı şeyi söylüyoruz. Timur Bey'in söylediği Coop'la ilgili değil aslında. Bütün Hollanda'dan gelip istisna olanlarda aslında şu an bunlar challenge ediliyor, eleştiriliyor ya da çok sorgulanıyor. Hollanda'da istisna olduğu belli, her mükellef tek tek bunu almak zorunda kalmasın buna bir idari yöntem.

KATILIMCI

Ama sorun o muktezadan kaynaklanıyor. Muktezada mükellefe 14.maddedeki teyidi gidip bir sen yap diyor, oradan kaynaklanıyor.

KATILIMCI

Ya tam şey Timur'u teyiden herhalde cevap verecek Ahmet veya Tahir. Yani anlaşma hükümlerine göre böyle bir talepte bulunması isteyemezsiniz şeyden mükelleften hani bir her şeyden önce bir bu Hollanda'da Kurumlar Vergisi'nden istisna edildiğine ilişkin belgelemenin Hollanda Vergi İdaresi tarafından yapılacağına ilişkin bir şey yok anlaşmada. Bir ikincisi şimdi aksi ispat oluncaya kadar eğer vergi müfettişi eleştirecekse Hollanda'da Kurumlar Vergisi'nden istisna edilmediğini onun ortaya koyması gerekir ki eleştirebilsin şeyi mükellef olarak öyle bir yükümlülüğü yok şeyin öyle bir belirleme de yok şeyde anlaşmada.

KATILIMCI

İlk başta söylediğine geliyor. Bilgi isteme konusunda da denetim elemanları doğrudan bilgi istemeyi seçtikleri için. Burada da bir kolaycılıkla ilerliyor olabilirler.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Evet, bir sonraki sorun olarak iletilen konuya geçebiliriz. Aslında pasif gelirlerin ta. Geçerli olan bu 10, 11, 12.maddelerde yer alan gerçek lehtar anlaşmanın kapsamı mukimleri kapsıyor birinci madde. Anlaşmadan mukimler faydalıyor. Ama 10, 11. Maddelerde mukim ifadesinden ziyade gerçek lehtar ifadesi kullanılıyor. Dolayısıyla biz mukimi gerçek

lehtar mı sayıyoruz. Biz uygulamalarımızda yoksa bu konuda, bir yaklaşım var mı? Ya da doğrudan son konuya geçebiliriz.

KATILIMCI

Herhalde yani böyle bir sorunumuz var yani.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Son Almanya anlaşmasına özgü bir durum, şimdi sorun olarak geldiği için bunların hepsini koymak zorundayız üstat. Dolayısıyla.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Ya bu madde aslında şöyle bağlantılı soruyoruz. Biraz önce bu üçgen triangel case vardı ya orayla bağlantılı aslında yani doğrudan doğruya kendi ile alakalı bir şey değil yani bizden de aynı şekilde buradan bir temettü elde ettiğinde Amerikalı şirketin Londra şubesi özellikle finans sektöründe oluyor bu. Londra şubesi Türkiye’den bir temettü elde ediyor. O temettü hangi anlaşmanın hükmü uygulanacak yani gerçekte lehtar konusunu o yüzden koyuyoruz buraya, Amerika’nın uygulanması gerekir yani tabi ki İngiltere değil, şube olduğu için Amerika’daki hükümlerin uygulanması gerekiyor.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Son 10.madde ile ilgili son iletilen konu dediğimiz şube kazançlarında kurumlar vergileme esnasında sonra kalan kısmın ana merkez iadesi esnasındaki stopaj temettüye subsider edilerek temettüye denk gelen kısım. Almanya anlaşmasında bu yok teyiden soruyor bunu kim sorduysa, geçmişte de yoktu. Önceki Almanya anlaşmasında da yoktu.

KATILIMCI

Bunun muktezası var ya. Teyiden derken.

KATILIMCI

Vergileme var mı? Yok mu?

KATILIMCI

Var, var diye yani. Stopaj var diye. Evet. Yo yo mukteza ve stopaj var diye çıktı.

KATILIMCI

Türkiye'ye vermiyor.

KATILIMCI

Yok, vergileme hakkını vermiyor. Yani normalde anlaşmanın metnine baktığımızda

KATILIMCI

Ben anlaşmayı tartışmıyorum ya mukteza var hani sen teyit istiyorsun da idareden ben öyle hatırlıyorum. Mukteza var, o anlamda söylüyorum. Yoksa anlaşmaya ben yenisine ilişkin hatırlıyorum. 2011'deki anlaşmaya göre.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Eski anlaşmada şube kazançlarında stopaj yapılır veya yapılmaz diyen bir madde yoktu. Fakat eski anlaşmada aynı zamanda şimdiki anlaşmanın 10.maddesinin son fıkrası olan yani dağıtılmamış kazançlarını vergilendirilmemesi ilkesi de yoktu. Dolayısıyla eski anlaşmaya göre Maliye, Türkiye'de yapıyoruz dediği zaman Almanların da sesi çıkmıyordu. Çünkü mevcut modelin 10.fıkrası, eski anlaşmanın 10.maddenin yoktu. aAma şimdiki anlaşmada zaten stopaj yapabileceğinden bahsedilmediği gibi, OECD modelinin 10. Maddesinin son fıkrası şimdiki anlaşmada aynen yer almaktadır. Yani Alman şirketinin Türkiye'deki şubesinin kazançlarının merkeze aktarılın veya aktarılmasın stopaj yoluyla vergilendirilmesi mümkün değildir.

KATILIMCI

Yeni bir özelge var mı?

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Dolayısıyla şimdiki durumda, ancak ve ancak Alman şirketinin Türkiye'deki şubesinin karları merkeze aktarıldıktan sonra, Alman şirketinin Türkiye mukimi bir ortağına karpayı dağıtması halinde Türkiye'nin vergileme yapma hakkı vardır.

KATILIMCI

Aynı madde Kore Anlaşması'nda da var ve Kore için verilmiş stopaj yapılmaması gerekir diye mukteza var.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Öyle 7-8 anlaşma var yanılmıyorsam, stopaj yapamayacağımız.

KATILIMCI

Kore Anlaşması'nın şube kazancı eklendi bu arada protokol tahlil edildi.

KATILIMCI

O zaman Almanya'da eklenecek gibi.

KATILIMCI

Söyleyin, bunu müzakerede açık bir şekilde konuştuk. Branş profit tax yok ama bizim burada ikinci fıkraya göre bunu vergileyebileceğimizi biliyoruz diye branch profiti. İşte evet 10.maddenin 2.fikrasına göre.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

10.maddenin 2.fikrasına göre, kar payı ise vergileyebilirsin. Şube karı merkez için nasıl kar payı sayılabilir?

KATILIMCI

Şöyle 10.maddenin 2.fikrası uygulayabilmeniz için o parayı ödeyenin orada mukim olması lazım. Şube mukim değil orada.

KATILIMCI

Hatta dışarıda bazı yorumlar da duydum.

KATILIMCI

O maddenin lafzı mukimin ödediği temettüden bahsediyor.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Eğer sizin dediğiniz doğru olsa o zaman bütün hukuk sistemi alt üst. Yani iştirak nedir? Şube nedir? İşyeri nedir? Sahip kimdir? Ortak kimdir? Her şey alt üst olmuş demektir.

KATILIMCI

Kar payının tanımına bakarsınız üstat orada.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

Kar payı tanımı belli. Bir tüzel kişinin ortaklarına sermayenin neması olarak ödediği bir değerdir, kar payı. Şube kazancına menkul sermaye iradı olarak stopaj uygulanması Gelir vergisi kanunundaki özel menkul sermaye iradı tanımı nedeniyledir. Bu tanımın kar paylarının yanında varlığı, şube kazançlarının normal temettü sayılmasının mümkün olmaması nedeniyledir. Özel bir tanımla şube kazançlarını ayrı bir menkul sermaye iradı olarak tanımlamışız ve buna dayanarak stopaj yapılabiliyor (yoksa bu kazançlar kar payı sayıldığı için değil). Gelir vergisi kanununun 75.maddesindeki o özel tanım olmasa stopaj yapılamazdı. Dolayısıyla, vergi anlaşmaları bağlamında, şube kazançlarını özel olarak temettü (kar payı) maddesine dahil etmemişseniz, bunların sadece yerel mevzuattan hareketle stopaj tabi tutulması mümkün değildir.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Arkadaşlar biraz hızlanmamız gerekiyor. Kemal sen devam et.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

O zaman selective konulardan bahsedelim. Bu 12.madde uygulamasında şöyle bir sıkıntımız var son dönemlerde çok genele yayıldı bu sıkıntı. Masraf dağıtımları özetle genel merkezden gelen masraf dağıtım faturaları normalde serbest meslek olduğu zaman 14.madde kapsamına kaynak ülke vergilemesi olmuyor ama denetim elemanlarındaki yaklaşım ya biz bunu tecrübenin ve teknik birikimin kullanılması kabul edelim de royalty olarak vergilendirme stopaja tabi tutalım şeklinde. Tabi bu tamamen masraf dağıtımı olunca konseptle bir çalışma

meydana geliyor. Yani biz 10, 11, 12'ye pasif gelir diyoruz. Yüzde yüz masrafın üzerine aynen ya da yüzde 5-10 kar marjı ekleyerek masraf hisse dağıttığında pasif gelirin en büyük özelliği de her hangi bir maliyetin olmaması. Her hangi bir maliyete katlanılmaması, organizasyonun olmaması, karşıda bir organizasyon var. Maliyetleri toplayıp size hizmet verdiği kesin. Yansıtıyor, yani burada bir çelişki var. Bununla ilişkin sanki bir sirküler veya bir özelge var mı kesin bilmiyorum. Bu masraf dağıtımı suretiyle gelen faturaların pasif gelir royalty olamayacağı. Dolayısıyla stopaja tabi tutulmaması gerektiği, bu yönde bayağı bir rapor yazıldı herhalde. Aynı kapsamda tabi mühendislik, teknik danışmanlık vs. ilişkin bir takım faturaların da bunlar işte pasif kazançtır. Know how dur bunlar. Karşı taraf bunları somut bir şekilde ortaya koyabildiği halde bu kadar işçilik, bu kadar maliyet, adam say ben bunları bu şekilde anahtarlarla dağıttım. Ve sap sitelerinde bu hizmetten faydalıyor bunlara pasif gelir demek ne derece anlamlı. Royalty demek ne derece anlamlı. Bir de tabi bunun anlaşmayı bu şekilde zorlayıp kendinize iç mevzu şeyde anlaşma ile bir yetki sağlamış olsanız dahi vergilemeyi yapmanız için iç mevzuatı desteklemesi lazım. Şimdi 70.madde kiralamadan bahsediyor. Burada siz neyi kiraladığınız mühendislikte. Şimdi 30. 13. Hak satışına gittiğiniz zaman oradaki haklar da son derece sınırlı. Genelde tescile tabi haklar. Dolayısıyla hani anlaşmanın 12.maddesi bu hakkı verse bile iç mevzuattaki vergilemeye yapan maddelere sığmıyor bu, girmiyor gibi, burada bir sıkıntı var. Genelde düşüncede 12.maddenin izdüşümü 70.maddedir Gelir Vergisi Kanunu'nda. 12.maddeyle her şey sanki gayrimenkul sermaye iradıdır o stopajı yaparsınız gibi. Temel konseptte bir sıkıntı var. Anlaşmanın ne anlama geldiği ile iç mevzuatın neyi düzenlediği konusunda bir sıkıntı var burada. Bayağı da yaygınlaştı bu tür şeyler. Merkezden bir fatura gelmişse, bu mühendislik test veya benzeri veya masraf dağıtım bu bir Know how dur deyip birikimin aktarılmasıdır deyip burada bir stopaj vardır şeklinde bir yaklaşım var. Tabi Know how un tanımında genel olarak bir sıkıntı var biliyorsunuz. Burada belki serbest meslek Know how ayrımı aktif gelir, pasif gelir, genel olarak serbest mesleklerle ilgili bir böyle sirküler genel tebliğ gibi bir şey yayınlanması gerçi bu konuda bir çalışma var demişsiniz. O çalışmanın içinde en azından serbest meslek nedir? Nasıl vergilenir gibi bir takım bu konudaki sorunları da çözen birtakım şeylerin yapılması, eklemelerin yapılması faydalı olacak diye düşünüyorum.

OSMAN ÖZEN

GÖZDE YMM

Bu aslında seneler önce çözülmüş konuların yeniden ısıtılıp ısıtılıp gündeme gelmesinden başka bir şey değil. Bu o kadar açık ki, OECD'nin alt çalışma gruplarının da bu konu üzerine özellikle e-ticaretin vergilendirmesi ilişkin yapılan çalışmalara bağlamında. Hizmet nedir? Royalty nedir, neyin karşılığıdır? Hizmet bedelleri ile royaltyler arasındaki farklar nelerdir? Çok uzun bir raporu da var 2002'de yayınlanmış. Yani o da belki bize bir fikir verebilir.. Bu rapor OECD Yorumları üzerine çalışan teknik komitenin alt komitesinin bir raporu. Çok açık bir şekilde hizmetin yani merkezden verilen hizmetlerin, know-how ile ilgisi olmadığını ifade etmektedir. Kaldı ki, merkez hizmetlerinin – ki teknik hizmetler ifadesi genel kabul

görmüş bir ifadedir teknik hizmetleri dünyada bu şekilde royalty maddesinde vergilemek isteyen benim bildiğim tek ülke var: Hindistan. O da bu hizmetleri royalty tanımı içinde görmemekte, ve fakat royalty maddesinde (12. Madde) ayrı bir fıkra düzenleyerek, kaynakta vergileme yapma metodunu seçmektedir. Diğer bir deyişle, teknik hizmet bedelleri, Hindistan'a göre bile royalty değildir, hizmet bedelleridir. Birleşmiş Milletler modeli OECD modeli ile aynıdır. Hindistan'ın yukarıdaki bağlamdaki itirazları kabul görmemiştir. Yani, dolayısıyla bizim kalkıp şimdi merkezden verilen bütün hizmetleri, gerçekte bir gayrimaddi hak kullanımı olup olmadığını sorgulamadan, royaltymiş gibi vergilemek doğru değildir.

KATILIMCI

Ben de ilave bir şey söyleyebilir miyim?

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Buyurun.

KATILIMCI

Aslında bu bilinmez bir şey değil Üstat. Model anlaşmada nelerin royalty? Daha doğrusu nelerin know how, nelerin teknik hizmet olacağı ayırımı çok net. Özelliklerini saymış, gizli olacak, herkese karşı satılabilecek bilmem ne ve hizmetlerin neler olduğu da sayılıyor. Oradakiler sadece hani bu idarenin peki kulağına gelmez ama vergi müfettişleri tarafından, vergi denetimi tarafında sorun yaşanıyor. O tarafa bir açıklama belki yapılması gerekiyor. Ya da onlara resmi ya da gayri resmi, ama çok net bir şekilde ayırım var. Zaten bizim de bir observation ya da reservation.

KATILIMCI

Yok, şeyde, o maddelerle ilgili, çok net olduğunu ben düşünüyorum.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Teşekkürler bu arada Tahir Bey, Ahmet Bey ayrılmak durumundalar herhalde.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Zaten bitti sayılır.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Peki, toparlamak üzeriyiz de.

TAHİR ERDEM
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Birkaç dakika ise ben 8 uçağına almıştım ama.

Hızlı kapatabiliriz belki.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Yani... Yok, yetiştiririz sizi. Çok teşekkür ediyoruz.

TAHİR ERDEM
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Son konuda bir şey söylemek istiyorum. Çok fazla ayrıntıya girmeyeceğim. Notlarımızı aldık. Eleştirinizde haklılık payları var. O inceleme raporlarını da görmediğim için evet ya da hayır diyemem. Zaten direk benim baktığım konu da değil. Ama bazı olaylarda da şunu da görüyoruz. Hani bunları sizin de farkında olmanız lazım. Bazılarınız danışman olarak çalışıyor, bazılarınız farklı pozisyonlarda... Yurt dışından yapılan bu hizmetlerin Türkiye'ye yansıtılmasında, hani bazen her şey birleştirilip yansıtılıyor. Şimdi bunların içerisinde bazen gayri maddi hak ödemesini niteliğinde olan hizmetler de olabilir. Onun için olay bazında bakmak lazım. Örneğin; normalde tek başına yapıldığında gayri maddi hak ödemesini gerektiren bir şey söz konusu olabilir. Fakat bu paketin içerisinde o harcama havuzunun içinde o da yer alıyor diye ona bir kere stopaj yapılmayacak diye bir şey de söyleyemeyiz diye düşünüyorum. Dolayısıyla o şeyin içindeki mahiyeti önemli.

ABDULKADİR KAHRAMAN
KPMG

Teşekkürler.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Niyazi Üstat da yanılmıyorsam özel bir talebi vardı sene 2004.

KATILIMCI

Maliyet Katkı Anlaşmalarına ilişkin. Şu isim vermeyim. Know how belli bir merkezde üretiliyor ARGE merkezinde. ARGE merkezinde oluşan maliyetler şirketlere faturalanıyor. O oluşan know how'u üretim merkezlerinin hepsi kullanıyor şu veya bu şekilde. Dolayısıyla o müşterek bir know how gibi yani hepsi önce bir yerde çıkarılıp kullanma bedeli karşılığında faturalama değil de. Oluşturulurken müşterek olarak mülkiyet paylaşılıyor. Dolayısıyla maliyetler şey yapılıyor. Bizim bu maliyetler için kesilen faturalar know how mu, stopaja tabi mi değil mi diye. Ben 12. maddenin o istek 12. maddenin Know how ve serbest meslek ayırımına ilişkin kıstaslar vardır. Onları koyup buna göre değerlendirmesi gerekir diye böyle bir cevap yazmıştık biz. Yani çok da net değil işte gizli olup olmaması, arkasında belli bir maliyetin olup olmaması, efendim işte serbest meslekte bir taraf diğer tarafa bizzat hizmet veriyor. Know how da ben sadece şifreyi veririm veya ne bileyim kodu veririm sen istediğini yap diyor gibi belli kıstaslar var o listenin koyduğu tabi bu bağlamda bu kıstaslara bakıldığı zaman bariz serbest meslek görülüyor maliyet katkı. Gerçekten burada mühendis çalışıyor. O mühendisin maliyetini ben öbür tarafa faturalıyorum.

Bir avukatın bir yeminli müşavirin, bir muhasebeci veya bir mühendisin kendisindeki know how'u kullanarak hizmet vermesi, verdiği hizmetin know how a dönüştürmesi. O know how'u kendisi için kullanıyor bir üretim ortaya koymak için kendi o know how'unu kullanıyor. Sadece o Know how u açıp ta pasif şekilde kullanırsa kullan, kullanmazsa öyle bir şey değil. Bizim inceleme olan arkadaşlara izah edemediğimiz farklılık burada. Tamam, işin içinde bir know how olabilir. Hizmeti veren ona know how'u kendisininindir, kendisi için kullanıyor ama o hizmeti vermek için kullanıyor know how'u bana açmıyor. Yani ben bir yeminli müşavir olarak birisi bir görüş verdiği zaman o kişiyi yeminli müşavir haline mi geliyor. Hâlbuki know how vermek demek ne demek? Verdiğiniz bilgi neyse kaşı taraf onu kullanarak kendisi o işi yapabilir hale gelmesi demek.

KATILIMCI

Üstat biz onu anlatmakta bayağı bir zorlandık. O kadar basit örnekler kullandık ki, örneğin bir doktor. Tıp doktoru herhangi bir kendisi bir şey keşfediyor bir yöntem keşfediyor. Ona hasta gelip o yöntemi bilerek ameliyat ettiğinde bu bir serbest meslek hizmetidir. Ama bu yöntemi alıp 5 tane doktora lisans deyip sen de bunu kullanırsın ve bunun karşılığında senin kestiğin faturalardan % 3 alırım dersin evet bu know how oluyor. Öyle basit şeyler... Ama olmuyor çok. Bizde oturuyor belki de hani. Biz anlatamıyoruz yani.

KATILIMCI

Evet, belki bununla ilgili bir iki şey hemen aktarayım. OECD'nin gayri maddi haklarının tanımı ile ilgili sürekli revize ettiği çalışmaları da var aslında. Orada sahiplik ve kontrol edebilirlik ölçülerini de soruyor. Mesela Osman Sarı'nın biraz önceki verdiği örnekte sadece

bir hizmeti vermek üzere birini gönderdiğinde o mühendis o hizmeti vermek için bir teknik bilgi kullanıyor olabilir ama onu gönderen kişinin mühendisin teknik bilgisi eğitimi, tecrübesi üzerine bir sahipliği olmayabilir. Dolayısıyla OECD bu konuda biraz daha ince keserek detaylara da girmiş durumda. Hatta yetişmiş iş gücünün transferine ilişkin de özel bir başlık açtık galiba. Çünkü teorik olarak yetişmiş iş gücünü transfer ederek bir know how'a aktarmak mümkün aslında. O kapıyı da tamamen kapatmıyor sanırım ama yetişmiş iş gücünün özellikle bir gruba dair şirketler arasında aktarımında bile aslında oradaki fiyatlamada bir know how fiyatlamasından ziyade onu sen sıfırdan alıp yetiştirseydin katlanacağı maliyetlerden sağlayacağın tasarruf açısından bakıyor. Dolayısıyla belki biraz daha kavramları daha detayına girilmiş daha ince kesilmiş analizlerine ihtiyaç olabilir çok daha yüzeysel bakmaktansa bu şekilde özellikle de OECD çalışmalarını takip ederek bir yoruma gitmek daha isabetli olabilir.

KATILIMCI

Çok detaylı rapor var zaten.

OSMAN ÖZEN GÖZDE YMM

OECD'nin konuya ilişkin çok detaylı bir raporu var zaten. Bu rapor OECD Modelinin 2002 revizyonuna esas alınmış bir rapor. Hangi hallerde royalty söz konusudur, hangi hallerde hizmetler söz konusudur; bu hizmetlerin hangileri ticari faaliyettir hangileri serbest meslek faaliyeti, v.s. Tipik holding hizmetleri olan insan kaynakları desteği, finansal planlama, sevk ve idare, mali ve hukuki danışmanlık, üretim planlaması, v.b. hizmetlerin nasıl ele alınması gerektiği açık ve anlaşılabilir bir şekilde izah edilmiştir ve bu tür hizmetlerin royaltiler (yani know-how transferi veya kullanımı) ile bir ilgisi yoktur, vergi anlaşması bu tür hizmetleri royalty maddesinde ele almadığı sürece (yani, Hindistan ve Brezilya ile olan anlaşmalarımız gibi)...

KATILIMCI

Üstat o biraz şundan kaynaklanıyor. Karşı taraf hizmet içini anlatamıyorsa bu taraf sahte fatura ödemek yerine en azından %10'a fit ol diyor.

KATILIMCI

Benim de anlamadığım zaten burada. Asıl problem transfer fiyatlaması problemi. İnceleme elemanı arkadaş buradaki şirkete ne tür hizmetler alıyorsun, aldığın hizmetleri bir şekilde ispatla diye sormak yerine, kolayına gidip % 10 stopaj istiyor. Yanlış yerden bakıyor, başka bir deyişle. Halbuki doğru soru, hizmeti aldın mı, almadın mı? Aldıysan nasıl aldın? Ne

kadara aldın? Kaça aldın? Doğru fiyat mı? Değil mi? Bunu sorgulaması lazım, % 10'la yetinmek yerine yüzde 32'ye kadar vergi alma imkanı varken.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Evet, yani bu durumda...

KATILIMCI

Yönetim kurulunun konusu bence...

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Evet... Bunların hepsiyle karşılaşıyoruz doğru. Kemal devam.

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Ben, son bir konu var. Konular iç içe olduğu için tartıştı ara ara konularda geldi o konular bununla pekişti. Çakıştı. Belki son bir konu var hani bu Türkiye'ye gelen expat diyeceğim genel anlamda konuşuyorum. Dolayısıyla bunların kazançlarının bir kısmının yurt dışında ödenmesi halinde 15. maddenin 2. fıkrasının 2. mendi son derece açık aslında fakat buna rağmen idarenin bir özelgesi var. Web sayfasında bu özelge var. Türkiye'ye gelen expatın veya Türkiye'de giden expatın bir kısmı aslında maaşı kendi memleketinde ödeniyor. Türölü sebepleri var. Sosyal Güvenlikteki durumu devam etsin. Ya da ücreti orada görünmesin, örneğin Çin'dekiler için bugün bizim şirketlerimizde de vardır. Bir Çinli ile bir Türk'ün oradaki maaşının birbirine yakın olması gerekiyor. Çünkü Çin Hükümeti bir şekilde kendi vatandaşının sömürölmesini istemiyor. Ciddi bir fark varsa sıkıntı var. Dolayısıyla ücretin bir kısmı Türkiye'de ödeniyor. Ama daha sonra diğer tarafa faturalanıyor. Bizim ülkemizdeki uygulamada özelge var şunu diyor aslında bu bariz bir ücret bir koliden 2 post çıkıyor. Hem o para ödüyor. Senin ödediğin para onun senin adına ödeyip serbest meslektir oradan aldığıın. O serbest mesleği verenler de buradakiler kalıyor bunlar burada 183 diye geçiyor. Hem de diyor bu bir ücrettir. Bir de oradan vergiliyor.

KATILIMCI

İstisnai bir özelliktir.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Ama web sayfasında duruyor öyle.

KATILIMCI

Ücrettir yani bu aslında çok bariz bir şekilde. Dekonta bağlıyor yani kar marjı varsa kar marjının...

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Evet, evet.

KATILIMCI

Fatura olmaması doğal burada.

KEMAL UZUN
KOÇ HOLDİNG

Ama halbuki 15.maddede diyor ki sizin işveren için ödediğiniz para, ödediğiniz veya sizin adınıza ödenen diyor. Aslında sizin adınıza ödenenden kasıt o (b) fıkrasında işte bu durum. Burada sadece bir işçilik vardır. Dolayısıyla serbest meslekte durumla alakası yoktur gibi bu özelgenin düzeltilmesi lazım ama Tahir de gitti yani.

KATILIMCI

Düşünüyorum hani, yurt dışındaki birebir yansıtılmadan emin olamadığı için idare bence şirkette o faturayı burada gider yazdığı için otomatik olarak bir hizmet de olduğu için dolayısıyla serbest mesleğe gidiyor. Çok da yanlış değil yani o. Giderken de tabi burada o giderin maliyetin daha doğrusu katlanıp katlanılmadığına bakıyor. Katlanıldığında ben bu evet şey yaparım diyor. Serbest meslek hizmeti. Şahsın aldığı ücreti tamamen ondan bağımsız değerlendiriyor zaten. Dolayısıyla...

KATILIMCI

Şimdi bir protokol varsa ortada.

KATILIMCI

...işte aynı parayı ücret sayıyor. Biri şahıs, biri şeyde mükerrerlik olduğunu ancak ben

KATILIMCI

Zaten hizmet veriyor ücretini alıyor.

KATILIMCI

Yansıtma işte orada yansıtmanın çok net bariz şekilde olduğunu bir şekliyle anlatılabilmesi lazım biraz sorun oradan kaynaklanıyor.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Peki Kemal başka...

KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Üstat ben teşekkür ediyorum.

Konular bu kadar.

ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Evet, ben de katılımcılara idareden katılımcı arkadaşlarımıza Ahmet Kurt Bey'e, Tahir Bey'e teşekkür ediyoruz. Sizlere katılımcılara çok tek tek teşekkür ediyoruz diyerek ben sözü başkanımız Sedat Bey'e veriyorum.

SEDAT ERATALAR TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU BAŞKANI

Rica ederim. Ben de TÜSİAD ve şahsım adına hepinize katılımınızdan dolayı teşekkür ediyorum. İnşallah bu tür çalıştaylara devam edeceğiz. Umarım herkese katkısı olmuştur. İyi akşamlar. Teşekkürler.

BÖLÜM 5

TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇALIŞTAYI

TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU



9 Haziran 2016

2

İçindekiler

Yeni Dönemde Yeni Normal: Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planları

- BEPS Nedir? Kurumlara Muhtemel Etkileri?
- Türkiye'nin Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlamaya İlişkin Ajandası

Otomatik Bilgi Değişimi

- FATCA
- CRS ve Otomatik Bilgi Değişimi-OECD

Çifte Vergilendirmeyi Önleme uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve önerileri

- Madde 4: Mali İkametgah
- Madde 5: İşyeri
- Madde 9: Ortak Teşebbüsler
- Madde 10: Temettümler
- Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri
- Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri
- Madde 15: Bağımlı Faaliyetler
- Madde 27: Diplomatik Temsilciler ve Konsolosluk Memurlukları

Yeni Dönemde Yeni Normal:
Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı
(BEPS) Eylem Planları

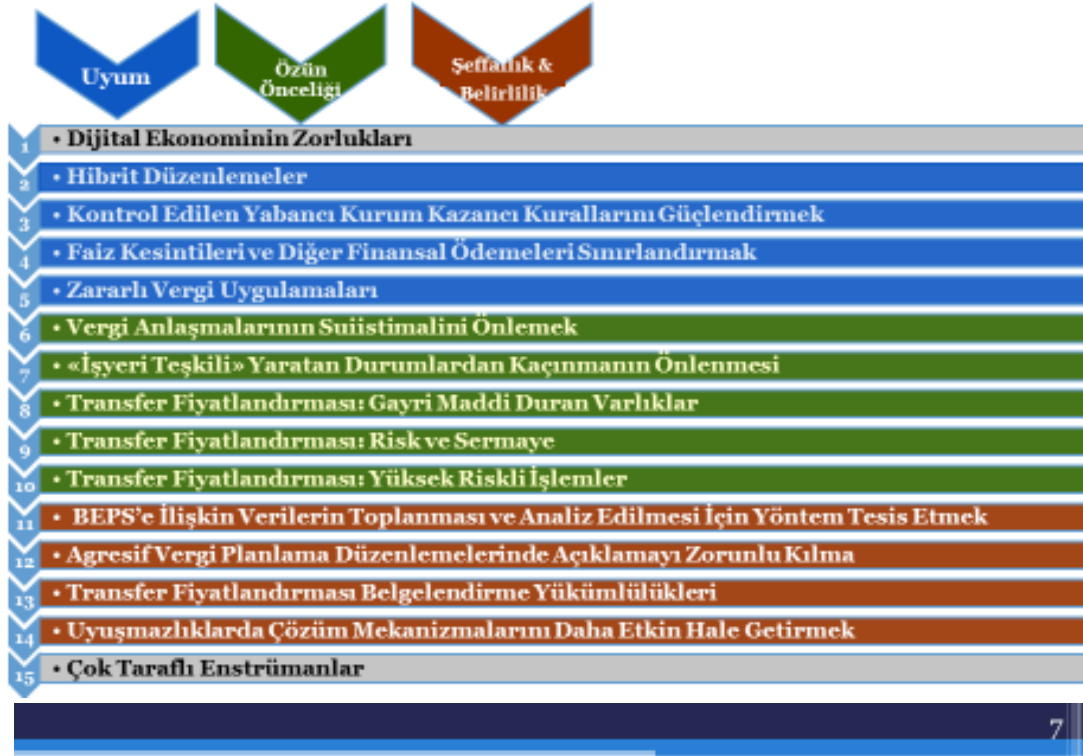
Yeni Dönemde Yeni Normal:
Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı
(BEPS) Eylem Planları

BEPS Nedir? Kurumlara Muhtemel Etkileri?

Mevcut global ortam: Paydaşlar ve konumları?



Genel Bilgiler: BEPS Aksiyon Planı



BEPS Başlangıç - Tamamlanma Süreci

- 23 Müzakere Taslağı
- 14 Gelişmekte Olan Ülke ile ATAF, CREDAF ve CIAT'nin doğrudan katılımı
- 11 kamuoyu görüşü ve düzenli internet yayın
- 12.000 sayfalık yorum yapıldı
- Türkiye, «minimum standartlar» üzerinde anlaşılan G - 20 ülkesinden biri
- TF ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararının yayımı bekleniyor
- Güncel kanun ve tebliğlerde değişikliklere ilave olarak yeni düzenlemeler bekleniyor
- Türkiye Gelir İdaresi Başkanlığı ile temsil ediliyor ve BEPS'i takip ediliyor
- (Özellikle bilgi değişimi, uyuşmazlık çözümleri, transfer fiyatlandırması gibi konular)
- 16 Mart 2016 tarihinde 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
- Genel Tebliğ taslağı (BEPS ve diğer konuları içeren) kamuoyuna sunuldu

Türkiye'nin taahhüdü: Minimum Standartlar



Transfer Fiyatlandırması Açısından BEPS Aksiyon Planları

Aksiyon 8: Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Gayri Maddî Duran Varlıklar

Aksiyon 9: Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Risk ve Sermaye

Aksiyon 10: Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Yüksek Riskli İşlemler

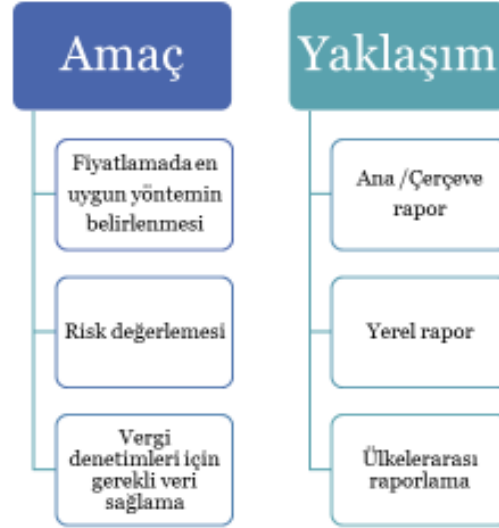
Aksiyon 13: Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu

İş Dünyası için Sonraki Adımlar

- BEPS Projesi'nin yerel mevzuata ilişkin olası etkileri incelenmeli, risk alanları belirlenmelidir.
- Şirket yapılarının ve işlemlerinin tutarlılığı tekrar değerlendirilmelidir.
- Grup içi anlaşmalar yeniden değerlendirilmeli, gerekirse revize edilmelidir.
- Finansal işlemler ve bunların etkileri incelenmelidir. Özellikle borç oranı
- yüksek iştirakler ve hibrit finansal enstrümanlar değerlendirilmelidir.
- Pasif geliri olan ve CFC olabilecek iştirakler tekrar değerlendirilmelidir.
- Hazırlayıcı / Yardımcı işlemler ve komisyon bazlı işlemler İşyeri hususlarına dayanarak (hususları temel alınarak) değerlendirilmelidir
- Transfer fiyatlandırması dokümantasyonu (çerçeve rapor, yerel rapor ve ülke bazında raporlama) hazırlanması için gerekli çalışmalar yapılmalıdır.
- Grup içi işlemlerde elde edilen değer işlev, risk ve varlıklar ile orantılı olmasına önem verilmelidir.

Türkiye'nin Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlamaya İlişkin Ajandası

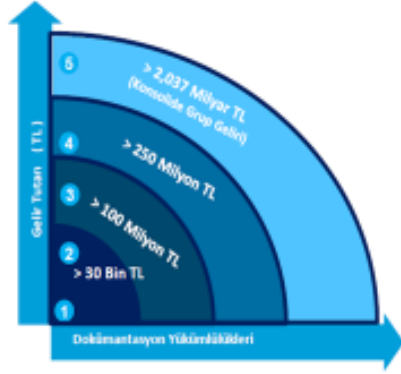
13. Aksiyon Planı: Amaç ve Yaklaşım



13. Aksiyon Planı: Ülkeler Bazında Mevcut Durum

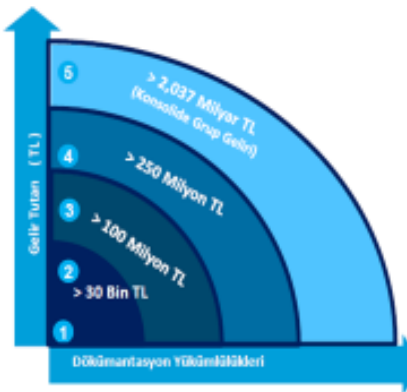


13. Aksiyon Planı: Türkiye'nin 3 No'lu Taslak Tebliği Düzenlemeleri?



- **Yerel Rapor (Ülke Raporu)**
- Büyük Mükellefler ve Serbest Bölge Kurumlar Vergi
- Dairesi Mükellefleri: Yurt içi ve Yurt dışı işlemleri
- kapsamalı
- Diğer Kurumlar Vergisi Mükellefleri: **Yurt dışı işlemleri kapsamalı**
- **EK-2 : Yıllık TF Formu**
- - 30 bin TL'yi aşan ilişkili işlemleri kapsamalı
- **EK-4 : İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlere İlişkin FT Formu**
- - Aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış
- hasılatı 100 milyon TL ve üzerinde olanların ilişkili kişilerle
- bir hesap dönemi içinde 30 bin TL aşan işlemleri ile ilgili
- olarak (Ek 4)'de yer alan Form kurumlar vergisi
- beyannamesi ardından Haziran ayı sonuna kadar
- hazırlanarak ibraz edilmeli

13. Aksiyon Planı: Türkiye'nin 3 Nolu Taslak Tebliği Düzenlemeleri?



- **Ana Rapor (Çerçeve Rapor)**
- Bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı 250 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri Ana Rapor hazırlamak zorundadır.
- **Ülke Bazında Raporlama**
- 2016'dan itibaren bir önceki hesap döneminin konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 2,037 milyar TL ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi tarafından, raporlanan, elektronik ortamda verilmesi gereken "Ülke Bazlı Raporlama" yapılması zorunludur.
- Bildirim hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar yapılması gerekmektedir. Örneğin, 2016 Hesap Dönemi için , 31.12.2017 tarihine kadar bildirim yapılması gereklidir.



Otomatik Bilgi Değişimi

FATCA

CRS



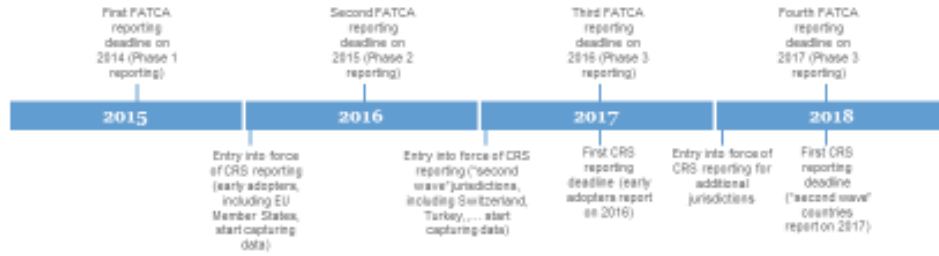
17

FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)

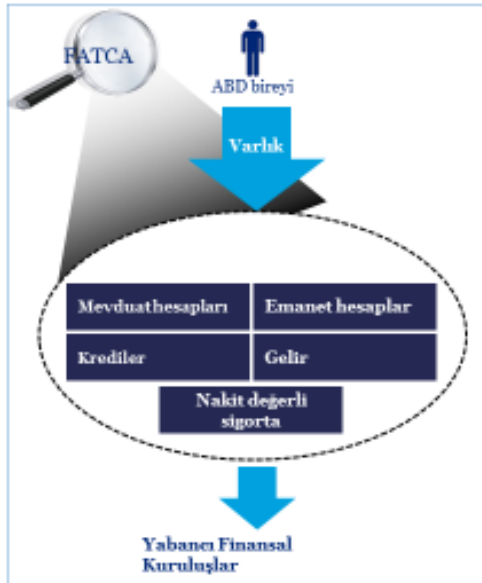
Şeffaflık ve Ortak Raporlama Standartları



- FATCA ABD tarafından geliştirildi. Amerikan kişi ve kurumlarının gizli varlıklarının takip ve tespiti için diğer dünya devletlerine kabul ettirildi ve 2010 yılında ABD tarafından yürürlüğe kondu.
- OECD, G-20 ülkelerinin desteğini alarak ve FATCA dan yararlanarak Ortak Raporlama Standardı (Common Reporting Standard, CRS) geliştirdi (2014). Bu sayede otomatik bilgi değişimi tetiklenmiş oldu.



FATCA Nedir? (Foreign Account Tax Compliance Act, Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası)



FATCA neyi içeriyor?

- Yabancı Finansal Kuruluşlara (FFI) müşterileri arasındaki Amerikan kişilerinin veya bu kişilerin belirli bir oranda ortak olduğu şirketlerin sahip olduğu hesapları belirleme ve yıllık olarak IRS'e raporlamak
- İştirak etmeyen FFI'lara VE / VEYA uyum sağlamayan hesaplara yapılan ABD kaynaklı ödemelerden %30 kesinti yapmak

FATCA yükümlülüklerine kimin uyması gerekiyor?

- Yabancı Finansal Kuruluşlar (FFI)
- Finansal Olmayan Yabancı Kuruluşlar ("NFFE") ve ilgili kuruluşları
- ABD kesinti araçları ("USWA")

Hedef kim?

- ABD bireyleri
- ABD kuruluşları (özel şirketler, ortaklıklar dahil)
- Önemli derecede ABD ortaklığı olan ABD dışı finansal kuruluşlar

FATCA Hedef

FATCA'da tanımlanan yabancı finansal kuruluşlar (bankalar, portföy yönetim şirketleri, yatırım şirketleri, emeklilik şirketleri vb.), ABD kişisi olarak tespit ettikleri gerçek ve tüzel kişi müşterilerinin belirli hesap bilgilerini Amerikan Gelir İdaresine raporlayacaktır.

Bu raporlamanın yapılabilmesi için Amerikan Gelir İdaresi tarafından hem bireysel hem de tüzel kişi müşteriler için bazı tespit edici unsurlar (US indicia) belirlenmiştir. Bunlar;

- ABD yerleşikliği veya ABD vatandaşlığı,
- ABD doğum yeri,
- ABD posta veya ikametgâh adresi (ABD "Post Office Box" ve "in-care-of" adresleri dâhil),
- ABD telefon numarası,
- ABD'deki bir hesaba verilen düzenli ödeme talimatı,
- ABD adresi olan bir kişiye vekâletname veya imza yetkisi verilmesi,
- "in care of" veya "hold mail" adreslerinin tek adres bilgisi olarak tanımlanması,
- Ayrıca, bu 7 esas unsurun yanı sıra müşterinin ABD vergi mükellefi olabileceğine dair ciddi şüphe uyandırabilecek her türlü bulgu da yabancı finansal kuruluş tarafından dikkate alınabilir; ancak bunun belli riskleri bulunmaktadır.

Yabancı finansal kuruluşlar bünyesinde bulunan müşterilerin bu unsurlardan herhangi birine sahip olup olmadığını tespit etmek için kuruluşların belirli süreç akışları geliştirmesi, sistemsel değişiklikler yapması ve müşteri ile iletişimde bulunulacak yöntem ve araçlara karar vermesi gerekmektedir.

FATCA Türkiye

- Türkiye ile ABD Hükümeti arasında "FATCA Anlaşması" 29 Temmuz 2015 tarihinde imzalandı.
- FATCA Anlaşması ve eki Mutabakat Zaptının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun (6677 sayılı Kanun) 16 Mart 2016 tarihinde Resmi Gazete yayımlandı.
- Söz konusu anlaşmanın onaylanmasının uygun bulunmasına dair Kanun yayımlanmakla birlikte, Anlaşma henüz yürürlüğe girmemiştir. Anlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için Türkiye'nin gerekli iç işlemlerini tamamladığını Amerika Birleşik Devletleri'ne yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Anlaşma, yapılacak bildirim sonrası Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe girecektir.
- Anlaşmanın 30 Eylül 2016 tarihinden önce yürürlüğe girmesi kaydıyla Gelir İdaresi Başkanlığı ile Amerikan Gelir İdaresi arasında ilk bildirimin 30 Eylül 2016 tarihinde yapılması öngörülmektedir.

CRS ve Otomatik Bilgi Değişimi-OECD

CRS VE Otomatik Bilgi Değişimi- OECD

- G20 ülkelerinin talebi ve desteği üzerine **Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişim Standardı** (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information) OECD tarafından **geliştirilip 15 Temmuz 2014** te OECD Konseyi tarafından kabul edildi. **Standart**, ülkeleri, finansal kurumlarından bilgileri toplayarak diğer ülkeler ile yıllık bazda otomatik olarak değişimini öngörüyor.
- Standart, 4 temel bölümden oluşuyor:
 - 1- **CAA** (Competent Authority Agreement), otomatik bilgi değişiminin yasal çerçevesi
 - 2- **CRS**, The Common Reporting Standard (Ortak Raporlama Standartları)

Hangi finansal kurumların raporlama yapacağı, değişime tabi tutulacak finansal hesap tanımlamaları, kapsama dahil farklı türde hesap ve mükellef tanımlamaları ile finansal kurumların raporlamada dikkat edecekleri gerekli özen yükümlülükleri bilgilerin alınacağı hususlarında detaylı açıklamalar içeriyor.
 - 3- **The Commentaries** on the CAA and the CRS (CAA ve CRS Yorumları)

CAA ve CRS hakkında yorum ve izahatları içeriyor.
 - 4- **The CRS XML Schema User Guide** (CRS Raporlama Şeması Kullanıcı Rehberi)

Bilgi değişiminde kullanılacak XML Şeması hakkında teknik bilgi ile data güvenliği ve gizliliği konularında açıklamalar içeriyor.

Otomatik Bilgi Değişimi İçin 4 Temel Gereksinim

- 1- Raporlamanın efektif bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli kural ve prosedürleri iç mevzuatın bir parçası haline getirmek (birincil düzenleme, ikincil düzenleme veya rehber)
- 2- Otomatik bilgi değişimi için öngörülen yasal çerçeve modellerinden birini seçmek ve kabul etmek (tek taraflı, ikili, çok taraflı bilgi değişim anlaşmaları)
- 3- Raporlama için gerekli bilgisayar teknolojisi altyapısı ve kaynaklarını hazır hale getirmek
- 4- Bilgi gizliliği ve güvenliğini sağlamak

CRS Yasal Çerçeve

- **Otomatik Bilgi değişimine imkan sağlayan yasal düzenlemeleri**

1- Bilgi değişimi başlıklı OECD Model 26.maddesini içeren ÇVÖA'lar

2- Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması (Mutual Convention) nın 6.maddesi otomatik bilgi değişimini öngörmekte. (Türkiye bu Anlaşmayı 03.11.2011 tarihinde bu Anlaşmanın son versiyonunu imzaladı, ancak Anlaşmanın uygun bulunmasına dair kanun Tasarısı Meclis'te henüz imzalanmadı.)

3- Bilgi Değişim Anlaşmaları

- **Otomatik Bilgi Değişimi Model Anlaşmaları (Model Competent Authority Agreement)**

Bilgi değişimine olanak sağlayan yasal düzenlemeler haricinde, yönetsel seviyede hangi bilgilerin nasıl, ne zaman ve ne şekilde değişime tabi tutulacağına ilişkin detaylar içeren ayrı bir Anlaşmanın bilgi değişecek ülkeler tarafından imzalanmak durumunda. Standart, 3 tip model anlaşma öngörüyor.

1- İki taraflı ve karşılıklı bilgi değişim anlaşması (bilateral and reciprocal)

2- Çok taraflı bilgi değişim anlaşması (multilateral). Bu anlaşmanın temelini Convention'ın 6.maddesi oluşturuyor. Çok sayıda anlaşma imzalama maliyetini azaltacak, bilgi değişimi yine ikili yapılacak.

3- Karşılıklı olmayan bilgi değişim anlaşması (gelir vergisi uygulamayan ülkeler bilgi almak istemiyor)

Çok Taraflı Bilgi Değişim Anlaşması (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA)

- Türkiye dahil, 100 e yakın ülke, çok taraflı bilgi değişim anlaşmasını uygulamak için **taahhütte bulundu**.
- 12 Mayıs 2016 tarihi itibarıyla **82 ülke** bu anlaşmayı imzaladı. Son 2 imzacı ülke İsrail ve Rusya. Anlaşmayı imzalayan ülkelerin bir kısmı **Eylül 2017**, bir kısmı ise **Eylül 2018** itibarıyla ilk bilgi paylaşımını yapmış olacaklarını taahhüt ettiler.
- **Türkiye henüz MCAA'yi imzalamadı**.
- Türkiye'nin **Eylül 2018** tarihi itibarıyla ilk bilgi değişimini yapmış olması bekleniyor.
- Model anlaşmaya ilave hükümler eklenebilir, uyarlamalar yapılabilir.
- MCAA, iç mevzuat düzenlemeleri yapılmadan ve bilgi güvenliği ve gizliliğine ilişkin gereksinimler karşılanmadan yürürlüğe girmiyor.
- Bilgi değişimi, MCAA'de imzası bulunan ülkelerin birbirlerine bilgi değişim isteklerini bildirmeleri ile başlayacak.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

ÇVÖ Genel

- Yabancı sermaye girişi ve çıkışı, BEPS ve TF konuları ile uluslararası ihtilaflar artacak, bu ihtilafların önlenmesi, hızlı çözümü için ÇVÖ Anlaşmalarının uygulayıcılar tarafından daha iyi anlaşılması önem arz ediyor,
- Anlaşmanın nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiği ile ilgili temel kaynak OECD metinleri, ancak bu metinler müfettişler için bağlayıcı ve mahkemeler için kaynak değil, söz konusu metinlerin parça parça ikincil mevzuat haline getirilmesi yerinde olacaktır

ÇVÖ Madde 4

- Gerçek kişilerde (expatlarda) çifte mukimlik sorunu, özellikle «belli ve geçici görev veya iş» ibaresi çalışanı mı yoksa görevi mi niteliyor,
- Mukimlik için KV'ne tabi olmak gerekir mi? KV'den muaf olanlar da mukim kabul edilip Anlaşma hükümlerinden yararlanabilir mi?
- Bazı ülkelerden mukimlik belgesi alınmasında zorluklar,
- Yeknesak mukimlik belgesi şekli olmaması, bazı ülkelerin özellikle kendilerinin şekillendirdiği şekilde mukimlik belgesi talep etmeleri,

ÇVÖ Madde 5

- İşyeri oluşturma bakımından «aynı veya bağlı proje» kavramlarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir,
- Yurt dışı mukimi ana merkezin aldığı anahtar teslimi inşaat onarma işlerinde, makina ve teçhizatın yurt dışındaki ana merkez, inşaat, kurma ve montaj işinin de Türkiye'deki işyeri/bağlı şirket tarafından gerçekleştirilmesi halinde yıllara sari inşaat işi stopajı,
- Yurt dışında A ülkesinde mukim şirketin yine yurt dışından B ülkesinde yer alan işyeri tarafından Türkiye'den pasif gelir elde edildiğinden ÇVÖ anlaşmasının uygulanma imkanı olup olmadığı, varsa hangi anlaşmanın uygulanacağı,
- Yurt dışında mukim kurumun Türkiye'de aldığı inşaat işinin bir kısmını Türkiye'de yer alan taşaronu üzerinden gerçekleştirdiğinde yurt dışındaki kurum için Türkiye'de işyeri oluşup oluşmadığının hesabında Türkiye'deki taşeron tarafından gerçekleştirilen faaliyetin dikkate alınıp alınmayacağı,
- Almanya ÇVÖ 5. maddesinde yer alan «Service PE» tanımı 6 aylık süreyi kapsamasına rağmen İdare'nin verdiği özelgelerden halen 183 gün prensibinin dikkate alındığı anlaşılmaktadır. Ancak 6 ay hesaplaması ile 183 gün hesaplaması birbirinden farklı ve 6 ayın nasıl hesaplanması gerektiği Commentary'de yer alıyor (İnşaat İşleri)

ÇVÖ Madde 5

- Türkiye'de «force of attraction» kuralı olmamasına rağmen, anlaşmaların 14. maddesi ve «Service PE» olan ÇVÖ Anlaşmalarının 5. maddesinde vergilendirme hakkı olduğu durumlarda elde edilen gelirin tamamı üzerinden vergilendirme yapılmaktadır,
- Service PE hükmü olan ÇVÖ Anlaşmalarında, 6 aylık sürenin hesabının sadece aynı ve/veya bağlı projeler için dikkate alınması gerekirken, idarenin özelgelerle benimsediği tutum başka işlerde harcanan gün sayısının da dikkate alınması yönündedir,
- Bazı ÇVÖ Anlaşmalarında serbest meslek kazançları hem 5. hem de 14. madde de düzenlenmektedir (örneğin İtalya). Bu durumda hangi hüküm dikkate alınmalıdır?

ÇVÖ Madde 9

- Çifte vergilendirmeyi önlemeyi hedefleyen anlaşmaların TF kaynaklı çifte vergilendirmeyi önlemesi için 9. maddenin daha etkin işletilmesi sağlanmalıdır.

ÇVÖ Madde 10

- Türkiye'den yurt dışına ödenen temettüler için Anlaşma hükümlerine göre sınırlı stopaj uygulanmasında hisselerin nama yazılı olması gerekir mi?
- Yurt dışındaki şirketin tasfiyesi sonucu ortağın aldığı bedel toplu halde madde 13 kapsamında elden çıkarma kazancı mı ? Yoksa eğer dağıtılmamış karlar varsa bir kısmı temettü geliri olabilir mi?
- Hollanda'da kurulu Coop yapısından elde edilen temettü bakımından TR-Hollanda Anlaşmasından yararlanma imkanı?
- Temettü gelirlerinin elde edilmesinde «gerçek lehdar» konusu,
- Şube kazançları üzerinden stopaj (branch profit tax) (Almanya ÇVÖ Anlaşması)

ÇVÖ Madde 12

- Grup içi hizmet kapsamında masraf dağıtımı yoluyla gelen fatura karşılığı yapılan ödemelerin «royalty» kabul edilerek stopaj vergilemesi yapılmaya çalışılması,
- ÇVÖ Anlaşması royalty tanımı ile iç mevzuattaki gayri menkul sermaye iradı tanımlarının karıştırılması,
- Son dönemde iç mevzuata giren «pasif gelir» kavramının uluslararası vergilendirme bakımından yeterince anlaşılabilmesi,
- Mühendislik, teknik danışmanlık, test ve dizayn gibi bir kısım aktif gelirlerin pasif gelir olan royalty olarak kabul edilerek stopaj vergilemesi yapılmaya çalışılması,
- Bilgisayar yazılımlarının vergilendirilmesi konusu (sirküler ihtiyacı)

ÇVÖ Madde 14

- 183 gün hesabının olağan OECD uygulamalarına paralel hale getirilmesi,
- Türkiye'nin Anlaşmaya göre vergileme hakkı olmadığı baştan belli olan durumlar için, baştan stopaj ve akabinde iade uygulamasından vazgeçilmesi,
- Ödemenin net olarak belirlenip stopajın ödeyen tarafından üstlenildiği durumlar için ödeme yapana kolay iade sağlayan bir uygulama geliştirilmesi,
- Teknik danışmanlık, test, mühendislik, tasarım ve dizayn gibi ödemelerin, aktif gelir, serbest meslek kazancı olduğuna ilişkin sirküler düzenlenmesi,
- Genel olarak yurt dışından alınan serbest meslek hizmetlerinin ÇVÖ karşısındaki durumu ile ilgili bir sirküler hazırlanması,

ÇVÖ Madde 15

- Türkiye’de belli ve geçici iş için bulunan expatlar için yurt dışında ödenip akabinde aynen Türkiye’ye dekont edilen ödemelerin ücret (ve/veya serbest meslek) vergilemesi karşısındaki durumu?
- Benzer şekilde yurt dışında belli ve geçici görev veya iş için yurt dışında çalışan Türkler için Türkiye’de ödenip akabinde yurt dışına dekont edilen ödemelerin ücret vergilemesi bakımından durumu?

ÇVÖ Madde 27

- Karşılıklı yardımlaşma usulü daha etkin işletilmeli,
- Bu usulün yeni VUK tasarısında yer alması olumlu bir gelişmedir,
- VUK tasarısının kanunlaşması beklenmeden bu konunun kılavuz yerine bir genel tebliğ ile düzenlenmesi, bu yöntemin bağlayıcılığını ve etkinliğini artıracaktır,

