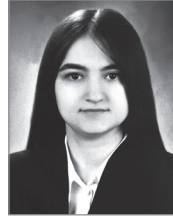


AVRUPA BİRLİĞİNİN VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEME DİREKTİFİ

DIRECTIVE OF EUROPEAN UNION
ON PREVENTING TAX EVASION



Sencer TURUNÇ*



Özge YAMAK**

ÖZ

Avrupa Birliğinde iç pazarın bütünlüğünü artırmak ve işleyişini sağlamak için vergiden kaçınmaya yönelik bir takım önlemler alınması ve Üye Devletler arasında vergi uygulamalarının standartlaştırılması önem arz etmektedir. Büyük ölçüde bütünleşmiş ekonomilerin bulunduğu bir ortak pazarda, iç pazarın işleyişini güçlendirmek ve Avrupa Birliği müktesebatına yönelik girişimlerin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Projesine olumlu etkilerini en üst düzeye çıkarmak için ortak stratejik yaklaşımlara ve koordineli eylemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda Avrupa Birliği tarafından vergiden kaçınmayı engellemeye yönelik bir takım standartlar belirleme amacıyla 2016/1164 no'lu Konye Direktifi hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: BEPS, Avrupa Birliği, G20

ABSTRACT

In the European Union, it is important to take some measures to avoid tax evasion and standardise tax practices between Member States to increase the integrity and functioning of the Internal Market. In a market of highly integrated economies, common strategic approaches and coordinated actions are needed to strengthen the functioning of the Internal Market and to maximise the positive impact of the initiatives towards the European Union acquis to the Base Erosion and Profit Shifting Project. In this context, the Council Directive No. 2016/1164 has been published by the European Union in order to set some standards for preventing tax evasion.

Keywords: BEPS, European Union, G20

* Maliye Bakanlığı, AB Uzmanı

** Maliye Bakanlığı, AB Uzman Yardımcısı

M.G.T.: 24.07.2017 / M.K.T.: 19.09.2017

1- GİRİŞ

Uluslararası ticaretin önemli kısmını dünyanın birçok yerinde sahip olduğu grup şirketleri ve işyerleri vasıtasıyla yürüten çok uluslu şirketler, ülkeler arasındaki vergi düzenlemelerinden faydalanarak yapmış oldukları uluslararası vergi planlamalarıyla kârlarını vergilendirmenin olmadığı, düşük oranlarda vergilendirmenin olduğu, vergi istisna ve imtiyazlarının bolca bulunduğu ülkelere kaydırmaktadırlar. Bu da önemli sayıda ülkenin vergi matrahlarının aşınmasına ve vergi kayıpları yaşamasına yol açmaktadır. Matrah Aşındırması ve Kar Kaydırma (BEPS) olarak kodlanan bu türden uygulamalar vergi gelirlerine önemli derecede aşındırarak, vergi adaletini ve rekabet ortamını bozmaktadır. Devletler, vergilendirmede yaşadıkları bu sorunları aralarında iletişim, işbirliği, yakınlaşma ve etkileşimler kurarak çözmeye çalışmaktadırlar.¹

Uluslararası vergi konularındaki uyumsuzluklara ve sorunlara çözüm arayışları kapsamında ortaya çıkarılan Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesi ile uluslararası vergilendirme sistemine ilişkin siyasi öncelikler, verginin, kârın ve katma değer üretildiği yerlerde ödenmesinin sağlanması gerekliliğine vurgu yapılmaktadır. Bu doğrultuda, pek çok ülkenin kamuoyu nezdinde vergi sistemlerinin adil olduğuna yönelik güvenin yeniden kazanılması ve hükümetlerin vergi egemenliğini etkin bir şekilde kullanmalarının sağlanması gerekmektedir. BEPS Projesi ile görünür hale gelen bu yeni siyasi hedefler, OECD tarafından başlatılan BEPS Projesi ile somut eylem önerilerine çevrilmiştir.

G20'nin çağrısı üzerine OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planı, 6 Eylül 2013 tarihinde gerçekleştirilen St. Petersburg Zirvesinde G20 liderleri tarafından uygun bulunarak icraya konulmuştur. 2015 yılında gerçekleştirilen G20 Antalya Zirvesinde ise ülke liderleri tamamlanan BEPS Eylem Planı çıktılarını uygulama taahhüdünde bulunmuşlar.

Bu çerçevede, tüm ilgili ülkelerin uygulama sürecine dâhil olmasına imkân tanıyan yeni bir uygulama çerçevesine karar vermiş olup,² bu karar 26-27 Şubat 2016 tarihlerinde Şangay'da düzenlenen G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları toplantısı sırasında uygun bulunmuş; 14-15 Nisan 2016 tarihlerinde Washington'da düzenlenen Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları Toplantısı'nda da destek / kabul görmüştür.

2- BEPS EYLEM PAKETİ

Sürecin sonunda ortaya çıkarılan BEPS Eylem paketine bakıldığında;

- Minimum standartların oluşturulduğu,
- Vergi anlaşmaları ve transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası standartların güçlendirildiği,
- Ülkelerin mevzuat düzenlemeleri için ortak yaklaşım ve en iyi uygulamaların ortaya çıkarıldığı,
- Tavsiyelerin geliştirildiği (Eylem 1 & 15 için),
- BEPS önlemlerine ilişkin ayrıntılı raporların hazırlandığı söylenebilir.

¹ Mustafa Cemil Kara, Prof. Dr. Ersan Öz, Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 414, Şubat 2016, s. 172 – 181.

² Kapsayıcı çerçeve olarak da ifade edilen OECD Mali İşler Komitesine (CFA) katılımın genişletilmesi, "associate" statüsüyle ve OECD üyesi ülkelerle eşit koşullarda davet edilen yeni üyelerle birlikte BEPS uygulama sürecinde kapsayıcı bir yorum, uygulama ve izleme zemini hazırlanmasıdır.

BEPS Projesi bağlamında dört (4) minimum standart üzerinde uzlaşma bulunmaktadır. Bunlar:

- **Anlaşmaların suiistimalinin önlenmesi için model hükümler;** anlaşma alışverişi (treaty shopping) yoluyla yapılan suiistimalleri kapsamaktadır.
- **Ülke Bazlı (CbC/Country by Country) Raporlamanın standartlaştırılması;** böylece vergi idareleri çok uluslu şirketlerin gelirleri hakkında küresel bir resme sahip olacak, bu şirketlere ilişkin transfer fiyatlandırması ve diğer riskleri daha etkili biçimde analiz edebileceklerdir.
- **Zararlı vergi uygulamalarına işaret eden hakemlik sürecinin yeniden canlandırılması;** patent kutuları gibi vergi rejimlerini kapsamaktadır.
- **İhtilaf giderici mekanizmalara ilişkin gelişmeleri güvenceye almak;** karşılıklı anlaşma prosedürleri yoluyla anlaşmazlıkların zamanında ve etkili biçimde çözümlenmesine yönelik güçlü bir siyasi taahhüt ile hayata geçirilecektir.

Mevcut standartlar güncellenip uygulanacaktır. Ancak şunu not etmek gerekir; vergi anlaşmaları ve transfer fiyatlandırması konusundaki temel standartlar BEPS Projesinde yer alan ülkelerin tamamınca uygun bulunmamıştır. Diğer alanlarda ise (hybrid mismatch arrangements ya da best practices on interest deductibility gibi) genel bir siyasi yön belirlenmiştir.

BEPS paketinin farklı vergi sistemlerinde uygulanması, mevcut ülke mevzuatları arasında bir anlaşmazlığa neden olmamalı, uygun bulunan yeni standartların yorumu anlaşmazlıkları artırmamalıdır. Ayrıca, ülke ve yönetimler arasında eşit şartların oluşması çok önemlidir. Bu yüzden, etkili ve uyumlu uygulamaların desteklenmesi için OECD ve G20 ülkeleri BEPS Paketinin uygulanması konusunda birlikte çalışma hususunda anlaşmışlardır. Bu çerçevede, gelişmekte olan ülkelere uygulama sürecinde gereken desteğin verilmesi kararlaştırılmıştır.³

3- AVRUPA BİRLİĞİNİN BEPS EYLEM PAKETİNE YAKLAŞIMI

BEPS Eylem Paketi, 8 Aralık 2015 tarihli Konsey kararında (conclusions) memnuniyetle karşılanmıştır.⁴ Konsey kararında, Avrupa Birliği (AB) düzeyinde BEPS sonuçlarına ortak ve aynı zamanda esnek çözümler bulunması gerektiği hususuna dikkat çekilmiştir. Buna ek olarak, kararda AB düzeyinde BEPS önlemlerinin etkin ve hızlı bir şekilde koordineli olarak uygulanması gerektiği belirtilmiş olup, AB direktiflerinin, BEPS çıktılarının AB düzeyinde uygulanması için tercih edilen araçlar olması gerektiği vurgulanmıştır.

AB üyesi ülkelerin BEPS kapsamındaki taahhütler doğrultusunda, Birlik içerisinde adil ve etkin bir vergilendirme ortamı sağlamak ve vergiden kaçınmaya yönelik uygulamaları önlemek için harekete geçmeleri, iç pazarın daha iyi işlenmesi için de önem arz etmektedir. Büyük ölçüde bütünleşmiş ekonomilerin bulunduğu bir ortak pazarda, iç pazarın işleyişini güçlendirmek ve müktesebata yönelik girişimlerin BEPS paketine olumlu etkilerini en üst düzeye çıkarmak için ortak stratejik yaklaşımlara ve koordineli eylemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca, Brexit (ve ileride olabilecek benzer siyasi kararlar) de göz önüne alınarak, pazarın parçalanması veya bozulması ile meydana gelebilecek uyumsuzluklara da yalnızca ortak bir çerçeve ile son verilebilecektir. Son olarak, Birlik çapında ortak

³ G20 Leaders' Communiqué, Antalya Summit, 15-16 November 2015, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/2tTJolq> Erişim tarihi: 17 Temmuz 2017.

⁴ Avrupa Birliği, Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN), 8 Aralık 2015 tarihli bildirisini, çevrimiçi bağlantı için <http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2015/12/08/> Erişim tarihi: 19 Temmuz 2017.

yürütülen ulusal uygulama tedbirleri, tedbirlerin Birlik hukukuyla uyumlu olduğu konusunda, mükelleflere yasal bir garanti sağlayacaktır.

İç pazardaki agresif vergi planlamasına karşı ortalama koruma seviyesini güçlendirmek için belirli kurallar oluşturmak gerekmektedir. Bu kuralların, 28 ayrı kurumlar vergisi sistemine uyumlu olması gerektiği düşünüldüğünde, genel hükümlerle sınırlandırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Uygulama boyutunun ise üye ülkelerin kendi kurumlar vergisi sistemlerine uyumlu olacak kurallar ve düzenlemeler yapması beklenmektedir. Bu doğrultuda, Birlik çapında vuku bulan matrah aşındırma ve kar kaydırma uygulamalarına karşı asgari düzeyde de önlemler alınabilir. Dolayısıyla, vergiden kaçınma ile mücadele edebilmek için iç pazarın bir bütün olarak etkinliğini arttırmak amacıyla, BEPS eylem paketinin uygulanmasında Üye Devletlerin yaklaşımlarını koordine etmek gerekmektedir. Bu nedenle, belirli alanlarda iç pazar için ortak bir asgari koruma seviyesi belirlemek gerekmektedir.

4- AVRUPA BİRLİĞİNİN VERGİ UYUMU POLİTİKASI

AB'nin ortak bir vergi politikası oluşturma amacı, üye devletlerin sınır ötesi ekonomik faaliyetleri sırasında ortaya çıkan vergi engellerinin ortadan kaldırılmasıyla, birey ve şirketlerin Tek Pazar içeri-
sindeki faaliyetlerini kolaylaştırmaktır.

Birlik ortak vergi politikasına ilişkin genel olarak, serbest pazarın oluşumu ve işleyişi sırasında sorun çıkarabilecek ve hassas bir egemenlik alanı olan vergi konusunu bir çerçeveye yerleştirilmek istemektedir. Bu doğrultuda AB'nin temelini oluşturan anlaşmalara bakıldığında, ayrımcı vergi uygulamasının yasaklandığı, mevcut uyumsuzlukların ortadan kaldırılması için genel bir çerçeve ortaya konulduğu ve ortaya çıkması muhtemel sorunlar için nasıl tedbir alınacağına ilişkin madde ve paragraflara yer verildiği görülmektedir.

Kurucu anlaşmalar, Birliğin vergi politikasının temeline uyumlaştırmayı koymaktadır. Bunun başlıca amacı ise oluşturulan ortak pazarda piyasa kurallarının işleyişinin siyasi kararlarla bozulmasının engellenmek istenmesidir. Birliğin vergi politikasının gelişimine bakıldığında ise bir öncelik tanıma çalışması söz konusudur. Bundan kasıt, vergi politikası oluşturulurken birden bire ya da topyekûn bir bütünleşmeden ziyade ülkeler arasındaki ekonomik büyüklükler, yapısal farklılıklar, ulus devletlerin egemenlik alanlarına ilişkin hassasiyetleri ve siyasi olgunlukları dikkate alınarak aşamalı ve dinamik bir yol haritası ortaya konmasıdır. Neticede, üye ülkeler için bir ideal çerçeve çizilerek ülkelerin kendi mekanizmalarıyla bu ideal çerçevenin oluşumuna katkıda bulunması beklenmektedir.

Vergi uyumu politikasının geneline bakıldığında üye üyelerin vergi sistemlerinin doğrudan geniş çaplı bir uyumlaştırma sürecinden geçmesine kısa bir süre öncesine kadar ihtiyaç duyulmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, Birliğin özellikle G20 platformunda devam eden başta BEPS Paketi olmak üzere küresel vergi reformu çalışmalarına ayak uydurma çabası göze çarpmaktadır. 2016/1164 sayılı Konsey Direktifi, söz konusu çabaların somut bir örneğidir.

5- 2016/1164 SAYILI KONSEY DİREKTİFİ

AB düzeyinde standart belirleme amacıyla hazırlanan AB'nin vergiden kaçınmayı engellemeye yönelik 2016/1164 sayılı Direktif, BEPS Paketi ile ilişkisini ve düzenlemenin arka planında yatan gerekçeleri içeren bir giriş kısmı ile 3 bölüme ayrılan toplam 13 maddeden oluşmaktadır.⁵

⁵ Tahir Erdem, BEPS Eylem Planı ve Sonrası Standartlaşmaya Yönelik İlk Adımlar: Avrupa Birliği'nin Vergiden Kaçınmayı Engelleme Direktifi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:294, Haziran 2017.

Birlik çapındaki ortak çerçeveyi belirleyen Direktif, bir Üye Devlette kurumlar vergisine tabi olan tüm vergi mükellefleri için uygulanabilir kurallar getirilmektedir. Bu kurallar, kurumlar vergisi mükelleflerinin diğer Üye Devlet(ler)de bulunan işyerlerine (permanent establishments) de uygulanacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri bir Üye Devlette ya da üçüncü bir ülkede yalnızca vergiden kaçınma için ikamet ediyor olabilir. Bu durumlarda, üçüncü ülkelerde vergiden kaçınma amacıyla kurulan iş yerleri de kapsama alınacaktır.

Direktif ile iç pazarda vergi matrahlarının aşınması ve kazançların iç pazarın dışına çıkarılması konusunda Birlik çapında bazı kuralların belirlendiği görülmektedir. Bu bağlamda, Direktif'in II. Bölümünde (madde 4 ila 9);

- Faiz indiriminin sınırlandırılması kuralı (interest limitation rule),
- Çıkış vergilendirmesi (exit taxation),
- Kötüye kullanımın engellenmesi (general anti-abuse rule/GAARs),
- Kontrol edilen yabancı şirket kuralları (computation of controlled foreign company income) ve
- Hibrit uyumsuzluklara (hybrid mismatches) karşı önlemler alınması için kurallar belirlenmiştir.

Bu kuralların uygulanmasının çifte vergilendirmeyi artırması durumunda ise, vergi mükellefleri için kolaylaştırıcı ve maliyet hafifletici mekanizmalara başvurulabilmesi öngörülmektedir. Dolayısıyla, söz konusu kurallar vergiden kaçınmayı önlemenin yanı sıra çifte vergilendirme gibi piyasada başka engeller meydana getirmemeyi de amaçlamaktadır.

5.1- Faiz İndiriminin Sınırlandırılması Kuralı

Çok uluslu şirket grupları, aşırı faiz giderleri kaydederek (excessive interest payments) matrah aşındırmakta ve her geçen gün bu türden BEPS uygulamalarına daha fazla başvurumaktadırlar. BEPS Eylem Planı'nın 4'üncü eylem maddesinde ele alınan "Faiz ve Diğer Finansal Ödemelerle Matrah Aşındırmanın Önlenmesi" doğrultusunda oluşturulan kurallar, bu tür uygulamaları engellemesi bakımından önemlidir.⁶ Bu nedenle, Direktif'in 4'üncü maddesinde, bir vergi mükellefinin "Faiz, Amortisman ve Vergi Öncesi Kâr"ını (FAVÖK / Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation; EBITDA) ifade eden indirimler için belirli bir oran belirlenmektedir.

Üye Devletler, daha yüksek bir koruma seviyesi sağlamak için bu oranı azaltabilir, zaman sınırlamaları getirebilir ve ertelenmiş ya da tahakkuk etmemiş borçlanma maliyetlerinin miktarını sınırlandırabilir. Direktifin amacı, asgari standartlar oluşturmaktır. Bu bağlamda, Üye Devletlerin bir vergi mükellefinin faiz ve vergi öncesi kazançlarına (EBIT) ilişkin alternatif önlemler almaları da mümkün hale getirilmektedir. Bu da EBITDA'ya dayalı orana eşdeğer olacak şekilde sabitlenebilecektir.

Üye Devletler, bu Direktifle sağlanan faiz indiriminin sınırlandırılması kuralına ilaveten grup içi borç finansmanı için hedeflenen kuralları, özellikle de örtülü sermaye kurallarını kullanabilirler. Vergiden muaf gelirler, indirilebilir borçlanma maliyetlerinden muaf tutulacaktır. Çünkü ne kadar faizin düşülebileceğini belirlemek için sadece vergiye tabi gelirin hesaba katılması gerekmektedir. Diğer taraftan, 4 üncü madde uyarınca, vergi mükelleflerinin konsolide hesapları kayda geçiren bir grubun parçası olduğu durumlarda, mükelleflerin borçlanma maliyetlerini aşan daha yüksek miktarlardan

⁶ OECD/G20 BEPS Project, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 Final Report, 2016 Update.

indirim hakkı verilebilmesi amacıyla, grubun tamamının dünya genelindeki borçluluk durumu dikkate alınabilir.

Faiz sınırlama kuralının, maliyetlerin;

- i. Ülke içinde,
- ii. Birlik içerisinde ama ülke dışında veya
- iii. Üçüncü bir ülkede oluşup oluşmadığına ve ilgili şirketlerden veya üçüncü şahıslardan kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın, mükelleflerin borçlanma maliyetleriyle ilgili olarak uygulanmasını öngörmektedir.

Bir çok uluslu şirket grubunun herhangi bir Üye Devlette birden fazla tüzel kişiliğe sahip olduğu durumda, Üye Devlet, faiz indirimini sınırlayan kuralı uygularken, aynı Üye Devlette bulunan tüm tüzel kişilikleri tek bir tüzel kişilik olarak değerlendirebilir.

Kuralların idari caydırıcılığını ve mükellefin uyumluluk isteğini etkilememek için net faizin her zaman sabit bir miktardan indirimine uğradığı bir güvenli liman kuralı oluşturulmasının gerekli olabileceği düşünülmektedir. Üye Devletler, vergi matrahlarını korumak için sabit bir değer üzerinden belirlenen parasal eşliği de azaltabilir.

BEPS, ilke olarak, bağlı kuruluşların aşırı faiz ödemeleri (excessive interest payments) yoluyla gerçekleştiğinden, vergiden kaçınma risklerinin daha sınırlı olduğu bağımsız şirketler arasındaki faiz ödemelerinin kapsam dışı tutulmasını gerektirebilir. Yeni faiz sınırlama kuralına geçiş sürecini kolaylaştırmak için Üye Devletler, şartların sonradan değiştirilemeyeceği ölçüde, mevcut kredilere ilişkin faiz yükümlülükleri için kazanılmış hakların korunmasına yönelik bir düzenleme yapabilirler. Örneğin, sonradan bir değişiklik olması durumunda, kazanılmış hakların korunması ilkesi doğrultusunda kredinin miktarında veya süresinde herhangi bir artış olmayacak, kredinin başlangıç şartlarıyla sınırlandırılacaktır.

Üye Devletler, Devlet yardımları kurallarına hanel gelmeksizin, uzun vadeli kamu altyapı projelerini finanse etmek için kullanılan kredileri aşan borçlanma maliyetlerini de istisna kapsamına alabilirler. Çünkü bu tür finansman düzenlemelerinde BEPS riski ya çok azdır ya da hiç yoktur. Bu bağlamda, Üye Devletler, kamu altyapı projeleri için yapılan finansman koşullarının, kısıtlayıcı kurala tabi diğer finansman düzenlemelerine göre bu türden muameleyi haklı kılacak nitelikte olduğunu göstermelidir.

Finans ve sigortacılık gibi finansal hizmetler veren şirketlerin faiz indirimini konusunda sınırlandırmalara tabi tutulması genel olarak kabul görse de, bu tür sektörlerin kimi özel nitelikleri olduğu da göz önüne alınmaktadır.

BEPS Eylem Planı'nın 7. eylem maddesinin sonuçlarına göre, söz konusu sektörlerde faaliyet gösteren şirketler tarafından ortaya çıkarılabilecek risklerle başa çıkmak için farklı bir yaklaşım gerekebilir ve bu konuda daha fazla çalışmanın yapılması önerilmektedir. Genel olarak, düzenleyici ve ticari hususlar banka ve sigorta gruplarının getirdiği riskleri azaltsa da ülkeler ve sektörler arasında farklılıklar da bulunmaktadır. Her ülke, karşılaştığı riskleri, banka ve sigorta gruplarının özelliklerini ve düzenleyicilerin ortaya koymuş olduğu gerekliliklerini göz önünde bulundurarak tanımlamalıdır. Herhangi bir maddi risk tespit edilmediğinde, bir ülke ek vergi kurallarına gerek olmaksızın bankacılık ve/veya sigorta gruplarını sabit oran kuralı (fixed ratio rule) ve grup oranı kuralından (group ratio rule) muaf tutabilir. BEPS'in faizleri içeren riskleri tespit edildiğinde ise ülkeler, o ülkedeki düzenleyici kuralları ve vergi sistemini göz önüne alarak bu riskleri gidermek için uygun kurallar getirmelidir. Her

durumda, ülkeleri BEPS'ten korumak için oluşturulan kurallar, gelecekteki finansal krizlere karşı koruma sağlamak adına sermaye düzenlemelerinin etkinliğini zayıflatmamalıdır.⁷

Bu alandaki tartışmalar, gerek uluslararası düzeyde gerekse de Birlik düzeyinde henüz yeterince netleşmediği için, finans ve sigortacılık sektörlerine yönelik münhasır kuralların oluşturulması sağlıklı bir tercih olarak görülmemektedir. Bu sebeple Direktif'e göre, bu sektörler faiz sınırlama kurallarının kapsamı dışına çıkarılmalıdır.

5.2- Çıkış Vergilendirmesi

Çıkış vergileri, bir vergi mükellefinin varlıklarını veya mukim statüsünü bir Devletin vergilendirme yetkisindeki alandan çıkardığı durumlarda, bu Devletin kendi topraklarında oluşan herhangi bir sermaye kazancının ekonomik değerini, kazanç çıkış anında gerçekleşmemiş olsa bile, vergilendirmesine olanak tanımaktadır. Bu çerçevede, çıkış vergisi kurallarına tabi tutulan vergi mükelleflerinin transfer ettikleri varlıklara ilişkin sermaye kazançları üzerinden vergilendirileceği durumların belirlenmesi gerekmektedir.

Direktifin giriş kısmında, bir ana şirket ile onun iştirakleri arasındaki varlık transferlerinin (nakit varlıklar dahil), çıkış vergilendirmesi için öngörülen kuralın kapsamının dışında olduğu belirtilmektedir. Değerlemelerin doğru olarak yapılması için, transfer edilen varlıkların çıkışı sırasındaki piyasa değerinin, emsallerine uygunluk ilkesine dayanarak belirlenmesi oldukça önemlidir.

Kuralın uygulanışının indirim/mahsup yöntemiyle uyumluluğunu sağlamak için, Üye Devletlerin aktarılan varlıkları vergilendirme hakkının ortadan kalktığı anı belirtmelerinde fayda görülmektedir. Vergilendirme hakkı ulusal düzeyde tanınmakla birlikte, varlığın piyasa değerinin yansıtılmadığı durumlarda, varlığın gittiği devletin transfer edilen varlıkların çıkış ülkesince belirlenen değerine itiraz etmesine izin vermenin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Üye devletlerin, birlik içerisinde çıkış vergilendirmesini uygulamaları uyumluluk gerektirmektedir. Bu durumlarda mükellefler, belirli bir yıl içinde tahakkuk eden faizleri ve garanti ödemelerini taksitler halinde ödeyerek, muaf oldukları vergi tutarının geri ödenmesini talep etme hakkına sahip olmalıdırlar. Bu doğrultuda Üye Devletler, vergi mükelleflerinin beyanlarının zamanında eksiksiz biçimde yapmasını isteyebilirler. Direktife göre çıkış vergileri, geçici nitelikteki varlık transferleri sırasında ya da nakit yönetimi gibi durumların gerekli kıldığı ihtiyati sermaye hareketleri kapsamındaki işlemlerde uygulanmamalıdır.

5.3 - Anlaşmaların Kötüye Kullanımının Engellenmesi

Kötüye kullanmayı engelleme kurallarına (GAARs), mevzuatta henüz belirli biçimde ele alınmayan kötü niyetli vergi uygulamalarıyla mücadele etmek üzere, vergi sistemlerinde yer verilmektedir. Bu bağlamda GAAR'lar, vergi mevzuat ve anlaşmalarındaki suistimale açık boşlukları doldurmayı amaçlamaktadır.

Direktife göre Avrupa Birliği içerisinde, GAAR'lar genel bir çerçeve içerisinde, mükelleflerin genel olarak başvurdukları düzenlemelere ilişkin olarak uygulanmalıdır. Ayrıca GAAR'ların yurt içinde, Birlik içerisinde ve üçüncü ülkelere karşı aynı şekilde uygulanmasını sağlamak ve böylece yurt içi

⁷ OECD/G20 BEPS Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 Final Report, 2015.

ve sınır ötesi durumlarda kapsamının ve uygulamadan kaynaklanan sonuçlarının farklı olmamasını temin etmek önem arz etmektedir. Üye devletlerin, GAAR'ların uygulanabilir olduğu durumlarda ceza uygulayabilmeleri de engellenmemelidir.

5.4- Kontrol Edilen Yabancı Şirket Kuralları

Kontrol edilen yabancı şirket (CFC) kuralları, düşük oranlı bir vergi rejiminde kontrol edilen bir alt kuruluşun (subsidiary) gelirini dolaylı biçimde ana şirkete yükleyebilme etkisine sahiptir. Böylece ana şirket, vergi amaçlı olarak mukim olduğu devlette bu yüklenmiş gelir üzerinden vergilendirilir. Ülkenin politika önceliklerine bağlı olarak, CFC kuralları, düşük vergilendirilmiş bir alt kuruluşun tamamı ve belirli gelir kategorileri için veya yapay olarak iştirakine yönlendirilen gelirle sınırlı olacak şekilde uygulanabilir.

CFC kurallarını yapay olarak iştiraklere devredilen gelirle sınırlayan Üye Devletlerin, çok uluslu şirket grubu içerisindeki gelirleri dağıtan esas karar alıcı birimin söz konusu Üye Devletin mükellefi olduğu durumlara odaklanması oldukça önemlidir. Bu husus direktifte vurgulanmaktadır. Ayrıca, hem idari maliyetleri hem de mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltmak için, Üye Devletlerin düşük kazançlı veya düşük kar marjlı şirketleri bu kurallardan muaf tutmaları kabul edilebilir bir durumdur. Direktifte buna paralel olarak, CFC kurallarını mükelleflerin vergi ödemedikleri ya da vergiden muaf tutuldukları üye devletlerde bulunan işyeri kazançlarına genişletmek gerektiği ifade edilmektedir. Diğer taraftan, CFC kuralları gereği, kontrol edilen yabancı şirket olarak muamele gördükleri için kapsam altında oldukları iç mevzuat doğrultusunda vergi muafiyeti tanınmayan işyeri kazançlarının vergilendirilmesine gerek olmadığı düşünülmektedir.

Daha yüksek bir koruma seviyesinin sağlanması için Üye Devletler, kontrol eşliğini aşağı çekebilir veya ödenen kurumlar vergisi ile mükellefin bulunduğu Üye Devlette tahsil edilmesi durumunda ödeyeceği kurumlar vergisi ile karşılaştırmak üzere daha yüksek bir eşik belirleyebilir.

CFC kurallarının, hem üçüncü ülkelerdeki hem de Birlik içerisindeki durumlarda uygulanması beklenmektedir. Bu kurallar iç mevzuata aktarılırken Üye Devletler, 2016/1164 sayılı Direktifteki belirli kriterleri göz önüne alarak üçüncü ülkelere ilişkin beyaz, gri veya siyah listeler de oluşturabilecektir.

5.5- Hibrit Uyumsuzluklar

Hibrit uyumsuzluklar (hybrid mismatches), ödemelerin (finansal araçların) veya tüzel kişiliklerin yasal özelliklerinin birbirinden bağımsız mevzuat sistemleri arasındaki farklılaşmasının bir sonucudur ve bu durum, farklı vergi sistemlerinin arasındaki etkileşimde suiistimal edilebilecek uyumsuzluklar ortaya çıkarmaktadır. Bu uyumsuzlukların etkisi, genellikle, çifte vergi indirimi (yani, her iki devlette de indirim uygulanması) ya da diğer devlette vergi matrahına dâhil edilmeyen kazancın diğer bir devlette indirime konu olmasıdır.

Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkilerini ortadan kaldırmak için, uyumsuzluğa konu olan iki mevzuat sisteminden birinin bu sonuca yol açabilecek bir ödeme üzerinden indirim yapılmasını engelleyen kurallar koyması gerekmektedir. Bu bağlamda, Direktifteki hibrit uyumsuzlukların üstesinden gelmeye yönelik önlemlerin, bir finansal araç ya da tüzel kişiliğin yasal özelliklerindeki farklılıklara atıfta bulunabilecek uyumsuzluk durumlarıyla mücadele etmeyi amaçladığı ve Üye Devletlerin vergi sistemlerinin genel özelliklerini etkilemesinin amaçlanmamış olduğu belirtilmektedir.

Üye Devletler ile üçüncü ülkeler arasındaki hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine ilişkin daha fazla çalışma yapılması gerekmektedir.

6- SONUÇ

2016/1164 sayılı Direktifin ana hedefi, sınır ötesi vergiden kaçınma uygulamalarına karşı iç pazarın bütünlüğünü arttırmaktır. Üye Devletlerin birbirinden bağımsız ya da ayrı ayrı hareket ederek bu hedefe ulaşamayacağı düşünülmektedir. Her ülkede iç mevzuatlarca belirlenen kurumlar vergisi sistemleri birbirinden farklı olup, Üye Devletlerin bu konudaki bağımsız eylemlerinin, iç pazardaki mevcut bölünmüşlüğü daha da artıracığı düşünülmektedir. Farklı ve birbirinden kopuk ulusal ölçekli önlemlerin etkileşimi sırasında çarpıklıklar ortaya çıkabilecek ve bunun sonucunda koordinasyon eksikliği ve verimsizlik ortaya çıkacaktır.

İç pazardaki etkisizlik ya da verimsizlik, öncelikle sınır ötesi nitelikteki sorunlara neden olduğu için vergiden kaçınmayı önlemeyi hedefleyen iyileştirici önlemlerin Birlik seviyesinde uygulanması gerekmektedir. Bu doğrultuda, iç pazar bütününde işlev görebilecek çözümler benimsenmesi oldukça önemlidir. Ayrıca, bu tür kapsayıcı çözümler Birlik seviyesinde daha iyi sonuçlar ortaya çıkarabilir. Bu nedenle Direktifte, Birliğin Avrupa Birliği Antlaşmasının 5. maddesinde belirtildiği şekilde yetki ikamesi ilkesine uygun olarak önlemler alabileceği belirtilmektedir. (Söz konusu maddede belirtildiği gibi ölçülülük ilkesine uygun olarak, bahsedilen amaca ulaşmak için gerekli olanın ötesine geçmeden)

Son olarak, 2016/1164 sayılı Direktifle, iç pazar için asgari düzeyde koruma seviyesi belirlenerek, yalnızca hedeflerini gerçekleştirebilmek için Birlik içerisinde asgari koordinasyon seviyesine ulaşılması amaçlanmaktadır. Avrupa Komisyonu, yürürlük tarihinden itibaren 4 yıl boyunca Direktifin uygulanmasını izleyecek ve Konsey'e rapor verecektir.

KAYNAKÇA

- Avrupa Birliği, Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN), 8 Aralık 2015 tarihli bildirisi, <http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2015/12/08/> Erişim tarihi: 19 Temmuz 2017.
- Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.
- ERDEM, T. (2017), BEPS Eylem Planı ve Sonrası Standartlaşmaya Yönelik İlk Adımlar: Avrupa Birliği'nin Vergiden Kaçınmayı Engelleme Direktifi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 294.
- G20 Leaders' Communiqué, Antalya Summit, 15-16 November 2015, <http://bit.ly/2tTjolq> Erişim tarihi: 17. Temmuz 2017.
- KARA, M.C, ÖZ, E. (2016), Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 414, s. 172 – 181.
- OECD/G20 BEPS Project, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 Final Report, 2016 Update.
- OECD/G20 BEPS Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 Final Report, 2015.