

Çok Taraflı Vergi Anlaşması İmzalandı

Özet:

Çok Taraflı Vergi Anlaşması (“Multilateral Tax Instrument”/”MLI”) Türkiye’nin de aralarında bulunduğu ülkeler tarafından 07 Haziran 2017 tarihinde Paris’te imzalanmıştır. Anlaşmayı imzalayan ülke sayısı 11 Temmuz 2017 tarihi itibarıyla 70’dir. OECD tarafından hazırlanan Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Projesi’nin (“BEPS”) vergi anlaşması uygulaması ile ilgili olan aksiyon planlarına işlerlik kazandırarak söz konusu önlemleri yürürlüğe koymayı hedefleyen anlaşma, Türkiye tarafından iç hukuka uygun olarak onaylandıktan sonra OECD takvimine göre yürürlüğe girecektir. Anlaşma’nın yürürlüğe girmesini takiben, global ölçekte, gerçek veya tüzel kişilerin sınır ötesi gerçekleştiren faaliyetlerinin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından yararlanma koşullarının zorlaşacağı beklenmekle birlikte uluslararası vergi hukukunda anlaşma uygulamasından kaynaklanan sınır ötesi vergisel uyumsuzluklarının daha hızlı ve etkin biçimde çözüleceği öngörülmektedir.

MLI’a neden ihtiyaç duyuldu?

Dünya genelinde sayısı 3000’ü bulan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) BEPS aksiyon planları çerçevesinde yeniden müzakere edilmesindeki güçlü OECD’yi konuyu bütüncül biçimde ele almaya yönlendirmiştir. Çok taraflı bir anlaşma hazırlama fikri Ceza Hukuku alanında imzalanmış uluslararası anlaşmalardan esinlenmiştir.

Çok taraflı anlaşmanın tercih edilmesinin 3 temel nedeni vardır:

- Tek bir müzakere ve imza süreci sayesinde ÇVÖA’lara kıyasla çok daha **hızlı** bir çözüm sunmaktadır;
- Değişikliklerin **eş zamanlı** yapılabilmesini sağlamaktadır;
- Değişikliklerin **uyumlu** bir şekilde yapılabilmesini sağlamaktadır.

MLI 100 farklı ülkenin katılımıyla gerçekleşmiş bir müzakere sonucunda hazırlanmıştır. Dünya genelinde imzalanmış ÇVÖA’ların yaklaşık 1/3’ü üzerinde (tam olarak 1.105) etki gösterecektir. Bu sayının önümüzdeki günlerde artması beklenmektedir.

Çok taraflı bir vergi anlaşmasına ilk adım 15. Aksiyon Planı taslak raporu ile atılmış ve 5 Ekim 2015 tarihinde plana ilişkin final raporu yayımlanmıştır. Final Raporunda belirlenen takvim uyarınca 07 Haziran 2017 tarihinde imza töreni gerçekleştirilmiştir.

MLI’ın iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlar;

- BEPS projesi kapsamında anlaşma temelli getirilen önlemleri mevcut ikili veya çok taraflı vergi anlaşmalarına aktarmak,
- Çifte vergilendirmeyi ihtilaflarını çözüme kavuşturmak amacıyla zorunlu ve bağlayıcı yeni kuralları ortaya koymaktır.

MLI'n ÇVÖA'lar üzerindeki etkisi

- MLI ÇVÖA'ları yürürlükten **kaldırmamaktadır**. ÇVÖA'lar ile **beraber** uygulanacak olan bir anlaşmadır.
- MLI'n imzalanması sonucunda **ÇVÖA metinlerinde** herhangi bir değişiklik yapılmasına **yer yoktur**. Akit Devlet tarafından tercih edilir ise, vergi mükellefleri ve idare açısından daha kolay olması amacıyla birleştirilmiş bir metin hazırlanması mümkündür.
- MLI'n yürürlüğe girmesinin ÇVÖA'lar üzerinde herhangi bir **'dondurucu'** etkisi **yoktur**. Akit Devletler ÇVÖA'larının herhangi bir maddesinde değişiklik yapma hakkına sahip olmaya devam edeceklerdir.

MLI'n ilgili olduğu Aksiyon Planları nelerdir?

MLI'n kapsamına giren BEPS Aksiyon Planları şunlardır;

Aksiyon 2- Melez Aktarımlar; şeffaf işletmeler, çifte mukimliğe sahip işletmeler ve çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna uygulaması ile ilgilidir. Söz konusu önlemler opsiyonel olup her ülke söz konusu önlemleri uygulayıp uygulamama konusunda serbestiye sahiptir.

Aksiyon 6- Anlaşma Suistimali; Anlaşmalara anlaşma alışverişini önlemeye yönelik özel önlemler getirilmesi ile ilgilidir. Söz konusu önlemler 'Menfaatlerin Sınırlandırılması' (Limitation of Benefits) hükmünün basitleştirilmesi, veya anlaşma faydasının elde edilmesi için temel amaç testi (Principal Purposes Test) yahut asgari elde bulundurma süresi ve benzeri önlemler getirilmesi ile ilgilidir. Asgari standart temel amaç testi (Principal Purposes Test) olarak önerilmiş ancak menfaatlerin sınırlandırılması (Limitation of Benefits) hükmünün basitleştirilmesi opsiyonel olarak sunulmuştur.

Aksiyon 7- İş yeri; komisyoncular, benzeri yapılanma ve stratejiler iş yeri oluşturmaya ile ilgili katı kurallara öngörülmektedir.

Aksiyon 14- Uyuşmazlık çözümü ve karşılıklı anlaşma usulü; Karşılıklı Anlaşma Usulünün iyi niyetle ve etkin biçimde yürütülmesi hedeflenmektedir. Bu konuda belirlenen standartlara devletlerin tamamen uyması, tahkim konusunda ise opsiyonel bir yaklaşım benimsenmektedir.

MLI'n içeriği

Anlaşma 49 sayfa ve yedi bölümden oluşmaktadır.

Birinci Bölüm: Kapsam ve Terimlerin Yorumu (Madde 1-2)

İkinci Bölüm: Melez Uyumsuzluklar (Madde 3-5)

Üçüncü Bölüm: Anlaşma Suistimali (Madde 6-11)

Dördüncü Bölüm: İş Yeri Statüsünden Kaçınma (madde 12-15)

Beşinci Bölüm: Uyuşmazlık Çözümünün Geliştirilmesi (madde 16-17)

Altıncı Bölüm: Tahkim (Madde 18-26)

Yedinci Bölüm: Son Hükümler (Madde 27-39)

Anlaşma, kapsayıcı bir dil kullanmakta ve OECD yahut UN modelinde yer alan maddelerden herhangi birine doğrudan atıfta bulunmamaktadır.

MLI ülkelere ‘esnek’ bir çözüm sunmak üzere hazırlanmıştır

MLI’ı sürekli olarak gelişebilmeye açık, esnek bir araç olarak tasarlanmıştır.

MLI kapsamına girecek ÇVÖA’lar, Akit Devletler tarafından hazırlanan listelerle belirlenmektedir. Bir ÇVÖA’nın MLI kapsamına girebilmesi için, **her iki Akit Devlet** tarafından MLI kapsamına girecek ÇVÖA’lar listesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

MLI tarafından belirlenen ‘minimum standart’ların halihazırda ilgili Akit Devletçe imzalanmış bulunan ÇVÖA’larla ya da başka araçlarla gerçekleşiyor olması halinde, söz konusu Akit Devlet ilgili maddeleri **uygulamama hakkını** kullanabilir.

Akit Devletlerin ‘minimum standart’ları ngren maddeler haricinde kalan MLI maddelerini **uygulamama (ekince koyma) hakları** haizdir. Akit Devletler tarafından konulan çekinceler **simetrik** olarak uygulanmaktadır. Buna göre, bir Akit Devletin bir madde ile koyduğu çekince, diğer Akit Devletlerin aynı konuda bir çekince koyup koymadığına bakılmaksızın, ilgili Akit Devlet tarafından imzalanmış olan bütün ÇVÖA’larda uygulanacaktır.

MLI’n bazı maddeleri sadece Akit Devletler tarafından **seçilmesi halinde uygulanacak** bir takım alternatif/seçimlik düzenlemeler içermektedir. Bu alternatif düzenlemeler sadece her iki Akit Devletin de seçim haklarını olumlu yönde kullanmaları halinde uygulanacaktır. Mesela, ‘tahkim’ alanında yapılmış olan seçimlik düzenleme 44 Akit Devlet tarafından tercih edilmiş bulunmaktadır. İki Devlet arasında tahkim maddesinin uygulanabilmesi için her iki devletinde seçim haklarını olumlu yönde kullanmış olmaları gerekmektedir.

Akit Devletlerce koyulan çekincelerin MLI’n Akit Devlet tarafından onaylanmasına kadar geçen süre içerisinde değiştirilmeleri mümkün olup, MLI’n onaylanmasından sonra sadece **ekincelerin kaldırılması** mümkün olacaktır. Diğer bir deyişle, MLI’n ilgili Devletçe onaylanmasından sonra yeni çekince eklenemeyecek fakat var olan çekinceler kaldırılabilir.

MLI bir ‘açık tekliftir’

Akit Devletler MLI aracılığıyla bir ‘açık teklif’ (*‘open-offer’*) oluşturmaktadır. Devletler MLI maddelerinden hangilerini uygulamak istediklerini ve hangi ÇVÖA’ların MLI kapsamına girmesini istediklerini kendileri seçmekte ve bu seçimleriyle diğer Akit Devletlere bir teklif sunmaktadırlar. Sadece **‘birbiriyle eşleşen’** düzenlemeler uygulanacağından, bir devlet tarafından yapılan seçimlerin uygulanması ancak bir diğer devlet tarafından **kabul edildiği** lde mümkündür.

Örneğin, Türkiye ‘Komisyoncu anlaşmaları ve benzer yollar ile işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılması’ başlıklı 12. maddeyi uygulayacağını belirtmiştir. Fakat, İrlanda ilgili maddeyi uygulamayacağını belirtmiştir. Bu durumda, 12. madde Türkiye ile İrlanda arasında imzalanmış olan ifte vergilendirmeyi nleme anlaşması üzerinde herhangi bir etki doğurmayacaktır.

Türkiye tarafından kapsama alınan ÇVÖA'lar ve konulan çekinceler

Türkiye imzalamış olduğu, henüz yürürlüğe girmemiş olanlar da dahil olmak üzere, bütün çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını MLI kapsamına almıştır.

Türkiye'nin çekince koyduğu madde listesi ise şu şekildedir:

- 4. madde, Birden Fazla Ülkede Mukim Kurumlar (*'Dual Resident Entities'*).
- 5. madde, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi İçin Geçerli Olan Yöntemlerin Uygulaması (*'Application of Methods for Elimination of Double Taxation'*).
- 6. madde, Kapsama Giren Bir Anlaşmanın Amacı (*'Purpose of a Covered Tax Agreement'*).
- 8. madde, Temettülerin Transferine İlişkin İşlemler (*'Dividend Transfer Transactions'*).
- 9. madde, Hisselerin ve Değeri Temelde Gayrimenkulden Kaynaklanan Kurum Paylarının Elden Çıkarılması Nedeniyle Elde Edilen Değer Artış Kazançları (*'Capital Gains From Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving Their Value Principally from Immovable Property'*).
- 10. madde, Üçüncü Taraf Ülkelerde Bulunan Daimi İşyerleri Açısından Kötüye Kullanımı Önleme Kuralı (*'Anti-abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third Jurisdictions'*).
- 11. madde, Kendi Mukimlerini Vergilendirmek İçin Bir Tarafın Yetkisinin Sınırlandırılmasına Yönelik Yürürlükte Olan Vergi Anlaşmalarının Uygulanması (*'Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents'*).
- 14. madde, Sözleşmelerin Birden Fazla Parçaya Ayrılarak Daimi İşyeri Oluşumunun Engellenmesi (*'Splitting-up of Contracts'*).



İki Akit Devlet arasındaki ÇVÖA'nın uygulanması esnasında MLI ile gelen değişiklikler nereden görülebilir?

OECD, MLI'nın uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla iki uygulama hazırlamıştır: 'Application Toolkit' ve 'Matching Database'.

'Application Toolkit' MLI'nın her maddesi için her iki Akit Devletin seçimlerini göz önünde bulundurarak uygulanması gereken düzenlemeye ulaşmayı sağlayan bir araçtır. Application Toolkit ilgili kişinin Akit Devletler tarafından belirli seçimlerin yapılıp yapılmadığını soran 'evet' ve 'hayır' tuşlarına basması ile işlemekte olan kullanımı son derece kolay şemalardan oluşmaktadır.

'Matching Database' bir ÇVÖA'ya taraf olan iki Akit Devletin MLI'nın hangi maddeleri ile ilgili çekinceleri olduğunu, hangi seçimlik maddeleri seçtiklerini vb. bilgileri kıyaslayarak uygulanması gereken düzenlemelere ulaşılmasını sağlayacak bir araçtır. Bu kıyaslamayı yapmak için sadece söz konusu Akit Devletlerin isimlerini sisteme yazmak yeterli olacaktır. Çok faydalı bir kaynak olacağı tartışmasız olan Matching Database henüz yapım aşamasında olmakla beraber, sistemin 'beta' versiyonu OECD'nin internet sitesinde yayımlanmıştır.

MLI ne zaman yürürlüğe girecek?

MLI ilk 5 ülke tarafından, ilgili ülkelerin iç hukuk prosedürlerine uygun olarak, onaylanma sürecinin tamamlanmasını takiben yürürlüğe girecektir. İlgili ülkeler açısından son ülkenin onaylanma sürecinin tamamlanmasından 3 ay sonra yürürlüğe girecek olup, diğer her ülke açısından da ilgili ülkenin iç hukukuna uygun olarak onaylanma tarihinden itibaren 3 ay içinde yürürlüğe girecektir.

Yürürlük tarihi stopaj yoluyla alınan vergiler ve diğer vergiler (vergilendirme döneminde alınan) açısından farklılık gösterecektir.

Stopaj yoluyla alınan vergiler açısından: iki Akit Devletten MLI'ı en son onaylayanın onaylama tarihini takip eden yılın ilk gününden itibaren yürürlüğe girecektir. Mesela, Türkiye ile İsviçre arasında, İsviçre'nin 01.11.2017, Türkiye'nin de 01.12.2017 tarihinde MLI'ı onayladığını varsayarsak, MLI en son onaylama tarihi olan 01.12.2017 tarihini takip eden yılın ilk günü yani 01.01.2018'de yürürlüğe girecektir.

Diğer vergiler açısından: Yine iki Akit Devletten MLI'ı en son onaylayanın onaylama tarihi göz önünde bulundurulacaktır. Bu tarihten itibaren 6 ay sayılacak ve 6 aydan sonraki ilk gün MLI yürürlüğe girecektir. Yukarıdaki örnekte, Türkiye'nin onaylama tarihi olan 01.12.2017 esas alınacak, 6 aylık süre 01.06.2018'de dolacak ve MLI 01.07.2018'de yürürlüğe girecektir.