

No : 2023-95

Tarih : 13 Ekim 2023

Konu : Uluslararası Mali Gelişmeler (Temmuz-Eylül 2023 - 3 Aylık Özet)

Değerli okurlarımız,

Uluslararası bir network'ün parçası olarak, vergi ve mali politikalar alanındaki küresel gelişmeler ile ilgili bilgi ve değerlendirmelerimizi sizlerle paylaşmayı bir sorumluluk olarak görüyoruz.

2023 yılında küresel olarak yüksek faiz ve enflasyon ile mücadeleyi önceleyen sıkı para politikası ve mali düzenlemeler ekonomik aktiviteyi ve ülkelerin mali yapılarını zorlamaya devam ediyor. Rusya ve Ukrayna arasında uzun süredir devam eden askeri çatışma sebebiyle bozulan uluslararası ticaret dengeleri de halen düzelmiş değil. Küresel bazda enerji piyasaları yaz aylarında durgun gözükürken sonbaharla birlikte ısınan gündem enerji fiyatlarını yukarı doğru hareketlendirmeye başladı. Ülkeler 2023 yılında küresel ısınmanın etkilerini yakıcı olarak hissederken artık çevresel faktörlerin iş dünyası ve sosyal hayat için kaçınılmaz bir risk olduğu ve küresel düzeyde (çevresel vergi politikalarını da içeren) daha etkin mücadele yürütülmesi gerektiği her kesim tarafından kabul görüyor.

Türkiye'de 2023 içinde tamamlanan Cumhurbaşkanlığı ve TBMM seçimleri sonrasında mevcut iktidar yeni bir 5 yıllık dönem için ülke yönetme konusunda yetki aldı. Seçim sonrası belirlenen yeni ekonomi yönetimi enflasyonla mücadeleyi önceleyen yeni mali politikaları hayata geçireceğini açıkladı. Bu kapsamda, hükümet kademeli faiz artışları ile ortaya konulan mali sıkılaştırma politikalarını ekonomik büyümeyi çok aşındırmadan uygulamayı hedefliyor.

Temmuz 2023 içinde açıklanan vergi düzenlemeleri ile önemli vergi artışları yapıldı ve bazı istisna ve indirimlerin kullanılmasına yönelik kısıtlamalar getirildi. Bu uygulamalar mali kontrol ve bütçe açığı tarafında olumlu etki yapması beklense de tüketici güveni ve yatırımların teşviki açısından olumsuz olarak algılanıyor.

Türkiye'de enerji fiyatlarının durgun seyretmesi ve ihracat pazarlarımızda ekonomik aktivitenin hızlı artmaması kısmen enflasyon kontrolüne yardımcı olurken, seçim sonrası dönemde döviz kurlarında yaşanan artış ve kamu kaynaklı zamlar yılın ikinci yarısında tekrar enflasyonun artış trendine girmesine sebep oldu. Hükümet KKM modelinin mali yüklerinin olumsuz etkileri sebebiyle, yeni bir döviz şokuna yol açmamak için kademeli faiz artışları, mali ve vergisel düzenlemeler ile yatırımcıları TL mevduata geçmeye yönlendirmeye çalışıyor.

Diğer taraftan, uzun süredir yüksek seyreden enflasyon sebebiyle alım gücü düşen emekli ve sabit gelirlili vatandaşların beklentileri hükümeti zorlamaya devam edecek gibi gözüküyor. Özellikle 2024 yılı ilk yarısında gerçekleşecek olan yerel seçimlere kadar uygulanacak mali sıkılaştırma politikalarının kontrollü bir şekilde hayata geçirilmesi bekleniyor.

Bu kapsamda, dünyada yaşanan ve Türk yatırımcıları da etkileyebilecek mali gelişmeleri gözlemleyerek, önce yabancı ülkelerde yaşanan gelişmelerle başlayacağız, sonra AB / OECD gibi uluslararası kuruluşların vergi ve mali gündemlerine değindikten sonra Türkiye'de yaşanan önemli uluslararası gelişmeleri başlıklar olarak iletacağız.

Bu bültenimizde, son yıllarda çok duyduğumuz Pillar I ve Pillar II ve asgari vergilemeye ilişkin OECD’de gündeme gelen uluslararası vergileme konusuna ilişkin kısa bir özet sunacağız.

Keyifli okumalar dileriz.

A. Ülkelerde Yaşanan Mali Gelişmeler

İspanya – Yabancı çalışanların yurtdışı kaynaklı hisse opsiyonlarının vergilendirilmesi

İspanya’da yerel vergi mahkemesinin verdiği ve temyizde de onaylanan bir yargı kararı İspanya’da çalışan yabancı kişileri (*expatriate*) yakından ilgilendiriyor.

Söz konusu kararda, İspanya’ya çalışmak için gelen bir kişinin İspanya’ya gelmeden önceki çalışmaları ile ilgili elde ettiği hisse opsiyonlarının (*stock options*) ileride nakde çevrilmesi (*exercise*) tarihinde kişinin İspanya’da mukim (*resident*) olduğu gerekçesiyle, ortaya çıkan kazancın İspanya’da vergilendirilebilir bir kazanç olduğuna hüküm verildi. Temyiz mahkemesi de söz konusu hisse opsiyonlarının kişinin bu hisseleri elde etmeye hak kazandığı (*vesting date*) tarihinde elde edilen kazanç olarak kabul edilmesi gerektiğini, her ne kadar hisse opsiyonları yurtdışında çalışma dönemi ile ilgili olsa da hak kazanış tarihinin kişinin İspanya’ya taşınması sonrası olduğu gerekçesiyle söz konusu kararı onayladı.

Uluslararası iş yapış modelleri arasında, yabancı çalışanları ilgilendiren en tartışmalı konulardan birisi olan hisse opsiyonlarının vergilendirilmesi konusunda İspanya’da verilen örnek karar AB içinde diğer ülkelerin de benzer yaklaşımları olabileceğine işaret edebilir, bu sebeple sınır ötesi görevlendirilen personel için özellikle dikkat edilmelidir.

Yunanistan – Yabancı şirketlerin Yunanistan’daki şubelerine yapılan bazı ödemelerin stopaj konusu olmayacağı

Yunanistan’da geçerli olan vergi mevzuatına göre, dar mükellef (*non-resident*) kurumlara yapılan bazı ödemelerden stopaj kesintisi (*withholding tax*) yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda, Yunanistan’da şube (*branch*) veya işyeri (*permanent establishment*) yoluyla faaliyet gösteren yabancı (AB dışı) şirketlere yapılan yönetim ücreti (*management fee*) veya teknik, danışmanlık vb hizmet bedeli (*service fee*) ödemeleri 20% stopaja tabi tutulmaktaydı. Bu uygulamada, yabancı şirketlerin Yunanistan’da sahip olduğu şube veya işyerlerinin de teknik olarak dar-mükellef sayılması dayanak gösterilmekteydi.

Yunanistan vergi idaresi, 2023 yılı içinde yayımlanan bir genel tebliğ (*Circular*) yoluyla İsviçre mukimi olan veya Yunanistan’ın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığı bir ülkede (örneğin Türkiye’de) mukim olan yabancı şirketlerin Yunanistan’daki şube veya işyerlerine yapılacak benzer ödemelerin stopaja tabi tutulmaması gerektiğini açıkladı. Dayanak olarak, Yunanistan’da kurulu (*resident*) şirketlere yapılan benzer ödemelerin stopaja tabi olmaması ve uluslararası anlaşmalarda yer alan ayırım yapılmaması (*non-discrimination*) hükümleri sebebiyle Yunanistan’da kurulu şube veya işyeri ile faaliyet gösteren (ve anlaşmaya taraf olan ülkelerde mukim olan) yabancı yatırımcılara da aynı hakkın sağlanması gerekliliği ifade edildi.

Bu düzenleme, Yunanistan’da faaliyeti olan veya planlayan Türk yatırımcıları doğrudan ilgilendirdiği gibi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanması ve uygulanması konusunda da Türkiye’ye özel bir anlam yüklüyor. Türkiye’de de benzer şekilde faaliyet gösteren yabancı şirketlerin sahip olduğu şube ve işyerleri vergi mevzuatımızda dar-mükellef olarak tanımlanıyor ve kanunda bir ayırım yapılmadığı için dar-mükellef kurumlar için tanımlanan bütün stopaj vb mali yükler ile karşı karşıya kalıyorlar. Karşılıklılık ilkesi gereği, Yunanistan (ve potansiyel olarak diğer ülkelerin) vergi idareleri bu prensibin Türkiye vergi idaresi tarafından da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanmasında dikkate alınması gerektiğini ve benzer şekilde Türkiye’de kurulu şube veya işyeri yoluyla faaliyet gösteren yabancı yatırımcılara stopaj uygulanmaması gerektiğini iddia edebilirler.

Singapur – Aile Yatırım Ofislerine yönelik yeni vergi düzenlemeleri

Aile Yatırım Ofisi (*Single Family Office / SFO*) olarak bilinen ve varlıklı ailelerin yatırımlarını yönetmek için kurulan yapılar Singapur’da uzun süredir bilinen bir kavram. Bu yatırımcıların hem Singapur ekonomisine hem de genel olarak içinde buldukları sosyal ve ekonomik sisteme daha fazla katkı vermelerini sağlamak amacıyla bir takım yeni vergisel teşvikler hayata geçiriliyor.

Bunların içinde, “*Philanthropic Tax Incentive Scheme*” olarak adlandırılan düzenleme ile Singapur’da kurulu bir SFO’nun hem Singapur’da hem de yurtdışında yapacakları yardım amaçlı bağışlar (belirli koşullar dahilinde) 100% vergi matrahından indirilebilecek. Diğer taraftan, yine bu tip SFO’ların yararlandıkları bir vergi istisnası olan “*Fund Tax Exemption*” uygulaması da genişletilerek özellikle çevresel ve sosyal projelere yatırım yapan SFO’ların istisnalardan yararlanmaları hedefleniyor.

Lüksemburg – “Investment Tax Credit” mekanizması güncelleniyor

Lüksemburg’da halen uygulanmakta olan ve yatırımları teşvik etmeyi amaçlayan “Investment Tax Credit” mekanizması 2024 yılından geçerli olmak üzere güncelleniyor.

Yeni sunulan tasarıyla birlikte, genel olarak yatırım yapılan maddi duran varlıkların (binalar ve madenler hariç) değerleri üzerinden hesaplanan vergi indirim oranı (*tax credit ratio*) artırılırken, bilançoda yer alan yatırımların toplam tutarı üzerinden de ilave bir vergi indirimi hakkı tanımlanıyor. Teşvikten yararlanmak isteyen projelerin denetlenmesi için de yeni bir sistem öneriliyor.

Söz konusu teşvikler, ülkenin öncelik verdiği dijital dönüşüm veya ekolojik ve enerji sektöründe dönüşüm sağlayan projelere yatırım yapan projelere öncelik veriyor. Tasarının kabul edilmesi halinde, uygulamanın 2024 yılından geçerli olarak yürürlüğe girmesi hedefleniyor.

Lüksemburg – Yatırım Fonlarının hukuki statüleri yeniden düzenleniyor

Lüksemburg global olarak yatırım fonlarının kurulması için tercih edilen ülkelerden birisidir. 2023 yılı içinde Lüksemburg yatırım fonlarının hukuki statülerini belirleyen yeni bir kanuni düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile yatırımcıların daha esnek ve hukuken kontrol edilebilir fon yapıları üzerinden yatırım yapmalarını teşvik etmek ve Lüksemburg'un bölgesel bir yatırım ve finansal merkez olma özelliğini kuvvetlendirmek hedeflenmektedir.

Söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde Lüksemburg fonlarının kurulabileceği 5 ana hukuki form (SICAR, SIF, RAIF, UCI ve AIFM) mevzuatında düzenlemelere gidilmiştir. Özet olarak, bu fonlara yatırım yapabilecek yatırımcıların tanımında, yatırılacak sermaye miktarı ve süresinin belirlenmesinde, fonlar ile yönetim şirketlerinin ilişkilerinin belirlenmesinde düzenlemeler yapılmıştır.

Almanya – Uluslararası vergi tasarısı mükellef lehine düzenlemeler içeriyor

Almanya'da federal hükümetin sunduğu yeni vergi tasarısı uluslararası yatırımcılar açısından önemli bazı düzenlemeler içeriyor.

Almanya'da kurulu şirketlerin yurtdışında kurdukları iştirakleri vasıtasıyla elde ettikleri pasif karakterli (karpayı, lisans ücreti, faiz vb) gelirlerinin Almanya'da vergilendirilmesine dayanak olan Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) düzenlemeleri için "düşük oranda vergilenme" koşulu 25%'den 15%'e indiriliyor. Bu tasarı ile, mükellefler lehine bir düzenleme yapılarak Almanya dışında 15% ve üzeri vergi yükü taşıyan pasif karakterli gelirlerin Almanya'da tekrar vergilendirilmesinin önüne geçiliyor.

Diğer taraftan, Almanya'da kurulu şirketlerin yurtdışına ödediği lisans ücretlerinin, yurtdışında düşük oranlı vergilenen bir gelir olduğunun tespit edilmesi halinde, Almanya'da gider yazılmasını kısıtlayan "license barrier" olarak bilinen düzenleme de yürürlükten kaldırılıyor.

Bu düzenlemeler Almanya'nın OECD vergi reformuna uyumlu olmak için yürüttüğü güncellemelerin bir parçası olarak görülüyor ve 2027 yılı başında yürürlüğe girmesi planlanıyor.

Kanada – Vergi ile ilgili şeffaflığı arttırmak için "zorunlu beyan yükümlülüğü"

Kanada'da yeni yürürlüğe giren vergi düzenlemesi, vergisel konularda şeffaflığı arttırmak amacıyla belirli işlemlerin Kanada Gelir İdaresi'ne (CRA) beyan edilmesini zorunlu kılıyor. Söz konusu düzenleme ile, vergi mükelleflerinin vergi danışmanları ve destekleyici kişiler ile olan ilişkilerinin ve işlemlerinin vergi idaresine açıklanmasını hedefleyen zorunlu beyan yükümlülüğü (*mandatory disclosure rules*) genişletiliyor. Bu düzenlemeler kapsam olarak çok geniş tanımlandığı ve vergi

danışmanlarının dahil olduğu normal ticari işlemler içinde yer alan rutin vergi konularını da kapsayabileceği için uygulamada sorunlar ile karşılaşılması bekleniyor.

Lüksemburg – Asgari kurumlar vergisi uygulaması ile ilgili vergi tasarısı

OECD bünyesinde üzerinde anlaşılan vergi aksiyon planlarının arasında yer alan (Pillar II) global minimum vergileme hedeflerinin uygulanması amacıyla, AB direktifleri ile de uyum içinde, Lüksemburg hükümeti tarafından yeni vergi tasarısı hazırlandı. Bu düzenleme ile, minimum kurumlar vergisi oranı olarak 15% belirlenirken, uygulanacak standart vergi yükü ve efektif vergi yükü hesaplamaları tanımlanıyor ve yerel olarak uygulanacak ilave vergi (*domestic top-up tax*) devreye alınıyor.

Söz konusu uygulama, global olarak 750 milyon EUR ve üzeri cirosu olan çok uluslu şirketleri (MNE) kapsıyor ve 2024 yılında yürürlüğe girmesi hedefleniyor. Ancak uygulamada ortaya çıkabilecek birçok sorun olduğu ve çok uluslu şirketlerin her bir ülkedeki yerel uygulama ile uyumlu olabilmek için çok yönlü danışmanlık almaları gerekeceğinin altı çiziliyor.

İsviçre – Sınır ötesi istihdam ve eden çalışma ilişkilerini düzenleyen AB anlaşması

AB düzenlemeleri gereği birden çok ülke için hizmet veren çalışanlar hizmetlerinin önemli bir bölümünü (25% veya üzeri) yerleşik oldukları ana ülkede gerçekleştiriyorlarsa, sadece o ülkenin sosyal güvenlik uygulamalarına tabi olabiliyorlar. İşverenler bu sebeple evden çalışma (home-office) düzenlemesi içinde istihdam ettikleri yabancı çalışanlar için beklenmedik sosyal güvenlik yükleri ile karşı karşıya kalabiliyorlardı. COVID döneminde yürürlükte olan daha esnek kuralların 2023'te yürürlükten kalkması sonrası İsviçre hükümeti AB/EFTA üye ülkeleri arasında yapılan yeni anlaşma sınır ötesi istihdam ilişkileri için evden çalışma olanaklarını genişletmeyi hedefliyor.

İtalya – Değer artış kazançlarının vergilenmesine ilişkin yüksek mahkeme kararı

İtalya'da yüksek mahkeme yabancı yatırımcıların İtalya'daki bir şirketin hisselerini satmalarından kaynaklanan değer artış kazançlarının (*capital gains*) vergilendirilmesi konusunda önemli bir karara imza attı.

İtalya'da yerleşik şirketlerin kendi aralarında yaptıkları alım ve satımlar özel vergi istisnalarından (*participation exemption*) yararlanabilirken İtalya dışından doğrudan yatırım yapan yabancı şirketlerin elde ettikleri değer artış kazancı 26% oranında vergilendirilebiliyordu. Yüksek mahkeme kararında, bir AB üye ülkesinde yerleşik olan yabancı yatırımcıların bu şekilde İtalyan vergi mükelleflerinden farklı bir vergilendirmeye tabi tutulmasını AB prensipleri içinde yer alan kurum hakkı (*right of establishment*) ve sermayenin serbest dolaşımı (*free movement of capital*) ilkeleri ile çeliştiği için reddetti.

Bu karar doğrultusunda, İtalya içinde yatırım yapacak yabancı yatırımcıların başka bir AB üye ülkesi üzerinden (gerekli koşullar ve şartlar sağlanarak) yatırım yapması halinde ilave vergi yükü ile karşılaşmasının önüne geçilebileceği için AB dışı yatırımcılar için de değerlendirilebilecek önemli bir gelişme olarak görülüyor.

Hollanda – 2024 vergi düzenlemeleri içinde tartışılan ek kar dağıtım vergisi

Hollanda’da 2024 bütçe tasarısının parçası olarak yürürlüğe girmesi planlanan yeni vergi düzenlemeleri tartışılıyor. Bunlar arasında, Türkiye’den Hollanda aracılığı ile yurtdışında yatırım yapan şirketleri de yakından ilgilendirebilecek bir konu var.

Hollanda’da halen yurtdışına ödenen faizler üzerinden uygulanan koşullu ek stopaj (*conditional withholding tax*) yükümlülüğünün 2024 yılından itibaren kar payı (*dividend*) ödemeleri üzerinden de uygulanması gündemde. Söz konusu stopaj oranı yürürlükteki en yüksek kurumlar vergisi oranı ile belirleniyor (mevcut durumda 25.8%). Her ne kadar ek stopaj uygulamasının devreye girmesi için bazı koşulların sağlanması gerekse de (yurtdışında düşük vergi yükü, melez kurumların kullanılması veya yeterli ekonomik faaliyetin olmadığı – *low substance*- durumlar) uygulamada bu konuların yorumlanması ve bir incelemede kanıtlanması gibi ilave güçlükleri de barındırıyor. Ayrıca fon yatırımcısı veya holding şirketleri gibi yatırımdan başka ekonomik faaliyeti olmayan kurumların durumunu riske sokabileceği değerlendiriliyor.

6

B. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

AB Komisyonu tasarısı ile AB içi stopaj iadesi düzenlemelerinin kolaylaştırılması ve hızlandırılması hedefleniyor

AB Komisyonu, AB üye ülkeleri arasındaki yatırımları ilgilendiren stopaj iadesi (*withholding tax relief/refund*) mekanizmasının hızlandırılması ve kolaylaştırılması için bir dizi yeni öneri içeren tasarımı gündeme aldı. Söz konusu tasarının içeriğinde önerilen düzenlemeler;

- AB düzeyinde dijital mukimlik belgesi (*digital residence certificate*) düzenlenebilmesi
- Finansal aracı kuruluşlar için standart raporlama yükümlükleri geliştirilmesi yoluyla ülkelerin vergi idarelerine düşük oranlı stopaj uygulaması ve bu konunun kötüye kullanılmasının engellenmesi (*anti-abuse*) kontrolleri için gerekli bilgilerin sağlanması
- AB ülkelerinde halka açık olarak işlem gören hisse senedi veya tahviller üzerinden ilgili kar payı (*dividend*) veya faiz (*interest*) geliri elde eden yatırımcılar için fazla ödenen stopajların iadesini kolaylaştıracak bir hızlı kontrol (*fast-track*) prosedürü tanımlanması

Söz konusu tasarı AB Komisyonu ve AB Parlamentosu tarafından ele alınacak, kabul edilmesi durumunda ülkelerin yasal mevzuatlarına en geç 31.12.2026 tarihine kadar işlenerek 2027 yılından geçerli olarak uygulanması hedefleniyor.

C. OECD ve Diğer Uluslararası Kuruluşlar

OECD Ülke Bazlı Raporlamaya ilişkin 6. değerlendirme raporunu yayımlamıştır

Türkiye'ye ilişkin değerlendirmelerin de yer aldığı [Rapora \(Peer Review\)](#) göre Türkiye 3 kritere göre hazırlanan analize göre gereken adımları atmış görünmektedir.

Rapor, BEPS 13 numaralı aksiyona göre ülkelerin lokal ve idari kapasiteleri, bilgi değişimini ve bu bilgilerin doğru şekilde kullanımını içermektedir. Rapor 136 üye ülkeyi kapsamakta olup büyüklüğü 750 milyon Euro ve üzerindeki çok uluslu şirketler için önem ifade etmektedir.

BEPS ve MLI

OECD bünyesinde devam eden vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele uluslararası eylem planı (*BEPS*) kapsamında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında değişiklik yapan çerçeve anlaşması (*Multilateral Instrument – “MLI”*) en son Moğolistan tarafından da imzalandı.

Moğolistan'dan sonra Esvatini'nin 101. ülke olarak imzaladığı diğer imzacı ülkelerin de onay prosedürlerinin tamamlanmasıyla 1850 anlaşma kapsama alınmış olacaktır. Anlaşmanın tüm imzacı ülkeler tarafından onaylanmasıyla 650 civarında anlaşmada hemen değişiklik olması beklenmektedir.

Söz konusu anlaşma 2020 yılında onaylanması için TBMM gündemine sunulmuştu. Yıllar içinde TBMM gündemine gelemeyen bu Anlaşma bu ay içinde yenilenmiş ve tekrar gündeme girmiştir. 2024-2026 OVP'de “çok uluslu Türk şirketlerinin uluslararası yeni vergi düzenlemelerinden doğabilecek kayıplarının önlenmesine ilişkin diplomasi geliştirilmesi” aksiyonu olduğunu gördüğümüz için bu Anlaşma'nın bu yıl Meclis gündemine gelmesini bekleyebiliriz.

Onaylanması halinde Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uygulamasında önemli değişikliklere yol açabilecek bu anlaşmanın içeriği ve sürecinin takip etmek için vergi danışmanlarınızla temas içinde olmanızı ve bültenlerimizi yakından takip etmenizi önemle hatırlatmak isteriz.

OECD, imzacı ülkelerin tam bir listesini ve karşılıklı kabul edilen maddeleri içeren bir [veri tabanını](#) güncelleyerek kullanıma sunmuştur.

OECD, Pillar I ve Pillar II gündemi hız kesmiyor

OECD'nin BEPS projesi kapsamındaki en önemli eylemi *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesini* konu alan 1 numaralı çalışmasıdır. Eylem sonucu hazırlanacak Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları mevcut Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından ayrı ancak bunlarla uyumlu olarak uygulanacak şekilde hazırlanacaktır. Anlaşmaların hükümleri ülkelerin mevcut iç vergi sistemlerini, daimî işyeri tanımı, vergiden kaçınma/kaçırmayı önleme kuralları, teşvik sistemleri gibi birçok hususu değiştirecek niteliktedir. Bir numaralı eylem iki sütundan (Pillar I ve II) oluşmaktadır.

I. Sütun iki bölüme, A ve B Miktarlarına ayrılmış ve ayrı ayrı çözümler getirilmiştir.

A Miktarı: Bir uluslararası şirketler grubu (ÇÜİ) düzeyinde hesaplanan bakiye kâr payı üzerinden faaliyette bulunulan ülkeler için yeni bir vergilendirme hakkının belirlenmesidir. En büyük ve en kârlı işletmeler için tanınan yeni vergilendirme hakkı, formüle dayalı bir yaklaşım kullanılarak ilgili ülkelere tahsis edilecektir. A Miktarına göre belirlenen yeni vergilendirme hakkı kapsamına iki faaliyet türü girmektedir. Bunlar; Otomatik Dijital Hizmetler ile Tüketiciye Yönelik Faaliyette Bulunan İşletmelerdir. OECD, A miktarına ilişkin Model Kuralları yayınlamış olup kurallar 7 başlık ve 10 çizelge ile birlikte hazırlanmıştır. Model Kurallar ülkelerin iç hukuk düzenlemelerine kaynaklık etmek üzere hazırlanmış olmakla birlikte, aynı zamanda A Miktarına ilişkin Çok Taraflı Sözleşmeyi (MLC) oluşturmaktadır. MLC, ülkelere verilen vergilendirme hakkının kapsamı ve işleyişi, çifte vergilendirmeyi hafifletmeye yönelik mekanizmalar, vergide belirliliğin sağlanmasına yönelik süreç, mevcut dijital hizmetler vergilerinin kaldırılmasına ilişkin koşullar ve benzer tedbirlerin yürürlüğe girmesi de dahil olmak üzere imzaya hazırlanabilmesi için gerekli temel özellikleri ortaya koymaktadır. MLC 2023'ün ikinci yarısında imzaya açılacak ve 2025 yılında yürürlüğe girmesiyle her ülkede geçerli olan yasama ve idari süreçlere olanak sağlanacaktır.

B Miktarı: Emsallere uygunluk ilkesi (ALP) ile uyumlu olarak, bir ülkede fiziksel olarak gerçekleşen belli temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri için sabit bir getirinin hesaplanması ve vergiye konu edilmesi amaçlanmaktadır. Muafiyetler ve istisnalar hariç tüm işletmeler için geçerlidir ve ALP'sine dayalı pazarlama ve dağıtım işlevleri için güvenli liman uygulaması içeren bir vergilendirme önerilmektedir. Bu konudaki çalışmalara devam edilmektedir.

8

II. Sütun kalan BEPS zorluklarını ele almak ve uluslararası faaliyet gösteren büyük grupların ana merkezlerinin buldukları veya faaliyet gösterdikleri ülkelere bakılmaksızın %15 oranında asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak için tasarlanmıştır. Kapsama giren ÇÜİ'ler grup yıllık konsolide brüt hasılatı 750 milyon Euro ve daha fazla hasılatı sahip olan gruplardır. Ülkeler kendi iç hukuk düzenlemelerinde konsolide hasılat eşiğini bu tutarın altında belirleyebilecektir. Sonuç olarak kapsama giren ÇÜİ'ler küresel düzeyde asgari %15 kurumlar vergisi ödemek durumundadırlar. Faaliyette buldukları ülkede etkin vergi oranının bu oranın altında olması halinde merkezlerinin bulunduğu ülkede bu orana yükselten "tamamlayıcı vergiyi" ödemek zorundadırlar. İkinci Sütun temelde I. Sütun'dan bağımsız olmakla birlikte etkileşim içindedir, I. Sütun kapsamında tanınan yeni vergilendirme haklarından kaynaklanan vergilerin, uluslararası şirket gruplarının faaliyet gösterdiği ülkelerin etkin vergi oranları (ETR) hesaplanırken dikkate alınacaktır. II. Sütun, I. Sütun üzerinde anlaşma olmadan da uygulanabilecek olup bu amaçla bir dizi yeni kurallar geliştirilmiştir. Bunlar;

- i- Gelire Dahil Etme Kuralı (Income Inclusion Rule-IIR),
- ii- Eksik Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payments Rules-UTPR),
- iii- Geçiş Kuralı (Switch-over rule-SOR) ile
- iv- Vergiye Tabi Olma Kuralı (Subject to Tax Rule-STTR).

İkinci Sütunun IRR ve UTPR kuralları aynı zamanda Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralı (Global Anti-Base Erosion- "GloBE rules) olarak da isimlendirilmektedir. IIR ve UTPR, kapsam ve etkin vergilendirme düzeyini belirlemek için aynı kuralları kullanır. Ülkeler, eşigi karşılama bile, merkezi ülkelerinde bulunan şirketler için %15 efektif vergiyi uygulamakta serbesttir. STTR önceki üç kuralı tamamlamakta olup temel olarak gelişmekte olan ülkeler için hazırlanmıştır. OECD,

STTR'a ilişkin Model Maddeleri, yorumları ve MLC'yi hazırlamıştır. STTR, grup içi faizler, telif hakları ve tanımlanmış diğer grup içi ödemeler (kapsanan gelir) için geçerli olacaktır ve ülkelerin ikili anlaşmalarına dayalı olarak uygulanacaktır. Kapsanan gelir kalemlerinin/grup içi ödemelerin, mukim ülkede asgari %9 oranının altında bir nominal kurumlar vergisi oranına tabi olması ve mevcut ÇVÖ anlaşmasının, söz konusu gelirin elde edildiği ülkede bu geliri vergilendirebileceği oranı sınırlaması durumunda, STTR, söz konusu ülkenin %9 ile ülkenin nominal kurumlar vergisi oranı arasındaki farka kadar vergilendirmesine izin vermektedir. STTR'yi uygulayan MLC, 2 Ekim 2023'ten itibaren imzaya açıktır.

Vergi Kesinliği hususu 1. Eylemin en önemli özelliklerinden birisini oluşturmaktadır. Etkili anlaşmazlık önleme ve çözüm mekanizmaları yoluyla vergi kesinliğini iyileştirme, farklı bir ifadeyle çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Gelişmiş ülkelerin birçoğu GloBE kurallarını 1.1.2024 yılından itibaren uygulamaya başlayacaktır. Örneğin İngiltere IRR düzenlemelerini uluslararası ve ulusal gruplar için geçerli olmak üzere iç mevzuatına dahil etmiştir. UTPR kuralına ilişkin madde hükümleri taslak niteliğindedir.

Ayrıntılı bilgilere OECD [web sayfasından](#) ulaşabilirsiniz.

OECD, karbon fiyatlaması konusunda bir rapor yayımlamıştır.

9

[Raporun tamamı](#) için ilgili web sayfasını ziyaret edebilirsiniz.

İklim ve çevre mevzuatına uyum konusu yönetim kurullarında önemli bir gündem maddesi olmaya başlamıştır. Ülkemizde GEKAP ve depozito uygulamaları, ÇED raporları, sıfır atık ve yeşil üretim başlıklarıyla uygulamalar başlamıştır. Bu amaçla iklim ve çevre başlığını özel olarak ele almaya başladık.

İklim vergileri, finansmanı, karbon vergisi ve benzeri uluslararası uygulamaları da yayımlandıkça paylaşacağız. En son yayımlanan İklim, Çevre ve Sürdürülebilirlik Bültenimiz için [tıklayınız](#).

D. Ülkemizde Neler Var?

OECD **Bilgi Değişimi** Rehber ve Broşürleri güncellenmiştir.

- Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından 2014 yılında oluşturulan “Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Otomatik Değişimi Standardı”nın uygulanmasına ilişkin bilgilendirici rehber ve broşür güncellenmiştir.
 - AB üyesi ülkelerin tamamının yanı sıra toplam 147 ülkenin taraf olduğu Sözleşme, 2011 yılında Türkiye tarafından da imzalanmış, Kanunlaşma ve onay sürecini tamamlayarak 2018 yılında yürürlüğe girmiştir.
 - Bu sözleşmenin uygulama anlaşması niteliğini taşıyan ve 16 Mayıs 2023 itibarıyla toplam 120 ülkenin taraf olduğu “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine

İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nı (Anlaşma) da Türkiye, 2017 yılında imzalamış ve 2019 yılında onaylamıştır.

- Rehber ekinde (EK 1 - Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Sözleşmesine Taraf) 147 üye ülke ve Ek-2'de "Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasına Taraf" 120 ülke listesi yer almaktadır.
 - Rehber için [tıklayınız.](#)
 - Broşür için [tıklayınız.](#)
- Anlaşma çerçevesinde, 2017 yılında bazı ülkelere ilk bilgi değişimi yapılmaya başlanmış; 2020 itibarıyla da 100'den fazla ülke ve idare, Anlaşma veya ikili düzenlemeler çerçevesinde bilgi değişimi yapmıştır.
 - Ülkemiz dışındaki tüm G20 ve OECD üyesi ülkeler de kendi aralarında hâlihazırda bilgi değişimi yapmaktadır. Türkiye ise ihtiyaç duyulan idari ve yasal çalışmaları tamamlamak ve vatandaşlarımızı bilgilendirmek saikiyle, uzun bir geçiş dönemi öngören daha geç bir takvimi tercih etmiş; bu çerçevede, AB ile gerçekleştirdiği yoğun müzakereleri takiben otomatik bilgi değişimi takvimini daha ileri bir tarihe ertelemişti.
 - Türkiye'nin ilk otomatik bilgi değişimi, 2018 yılında Norveç ve Letonya ile başlamıştır. Anlaşma kapsamında ise karşılıklılık sağlanan ülkeler ile 2019 yılına ait bilgilerle başlamak üzere her yıl bilgi değişimi yapılmaktadır.
 - Bu çerçevede uluslararası yükümlülüklerimize uygun olarak, ilgili yıla ilişkin bilgilerin karşılıklı olarak paylaşımı takip eden yılın Eylül ayı sonuna kadar gerçekleştirilmektedir.

10

Türkiye ile Tunus arasında imzalanan Sosyal Güvenlik Anlaşmasına ilişkin Uygulama Anlaşması yürürlüğe girmiştir.

- 28 Mayıs 2013'te imzalanan Anlaşma'ya ilişkin Uygulama Anlaşması 15 Eylül 2023 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararıyla birlikte yürürlüğe girmiştir.
- Ülkemizin imzaladığı tüm Sosyal Güvenlik Anlaşmalarıyla ilgili ayrıntılı bilgilere [linkten](#) ulaşabilirsiniz.
- Bu Anlaşmaların şirketler ve kişiler için önemine binaen uzmanlarımızca hazırlanan bir Rehberi [linkte](#) bulabilirsiniz.

KDV, BSMV, Harçlar vb. Vergiler Artırılmıştır

7 Temmuz 2023 tarihinde yayımlanan Kararla KDV (dahilde ve ithalde alınan) oranları 2 puan, BSMV (tüketici kredilerinde) oranı 5 puan artırılmış, şans oyunları vergi oranları iki katına çıkarılmış ve harçlar ile cep telefonu kayıt harcına zamlar yapılmıştır.

Söz konusu artışlarla 2023 yılı için ilave 130 milyar TL civarında bir vergi geliri artışı olacağını hesaplıyoruz. Konu ile ilgili yazımıza [link üzerinden](#) ulaşabilirsiniz.

Kurumlar Vergisi Oranları 5'er Puan Artırılmıştır

Seçim sonrasında beklenen yeni vergiler ve vergi oran artışları TBMM gündemine çok hızlı gelmiştir. Kurumlara 5 puan ek vergi getirilmesi, 2023'te MTV'lerin iki kat ödenmesini öngören ek motorlu taşıtlar vergisi, taşınmaz satışlarında öngörülen satış kazancı istisnasının ve taşınmazların kısmi bölünme kapsamından çıkarılması ve ihracatçı firmalar için 1 puan olarak uygulanan indirimli oranın 5 puan olarak uygulanması ana başlıklar olarak karşımıza çıkmıştır.

Taşınmaz satış kazancına ilişkin kurumlar vergisi istisnasının yeni edinilen taşınmazlar için sona erdirilmesi ve mevcut taşınmazlar için %50 yerine %25 olarak uygulanması kabul edilmiştir. Ayrıca 2024 yılı başında taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilme imkânı ortadan kalkacağı için bölünme işlemi düşünen firmaların elini çabuk tutmasını öneriyoruz.

Kanunla ilgili tüm ayrıntılara [yazımızdan](#) ulaşabilirsiniz.

Türkiye'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA)

2022 yılında Gana, Uruguay ve Kamerun ile ÇVÖA akdedilmesi amacıyla müzakereler yapılmış olup, Sri Lanka, Kamboçya ve Burundi ile ÇVÖA imzalanmıştır.

11

31 Aralık 2022 tarihi itibarıyla Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA bilgileri aşağıdadır.

Anlaşma İmzalanan Ülke Sayısı	101
Yürürlükte Olan Anlaşma Sayısı	88
İmzalanan Ancak Henüz Yürürlüğe Girmemiş Anlaşma Sayısı	12
Parafe Edilen Ancak Henüz İmzalanmamış Anlaşma Sayısı	8
Müzakereleri Devam Eden Anlaşma Sayısı	14

İlk olarak 3/11/1970 tarihinde Ülkemiz ile Avusturya arasında ÇVÖA imzalanmasıyla başlayan süreçte, 2022 yılı sonu itibarıyla toplam 101 ülke ile ÇVÖA imzalanmış olup bu anlaşmalardan 88'i yürürlüğe girmiştir. Yürürlükte olan bu anlaşmalardan 26 tanesi AB üyesi ülkelerle imzalanmıştır.

Afganistan, Küba, Libya, Mali, Morityus, Mozambik, Tanzanya, Angola ve ile daha önce parafe edilmiş olup gelen değişiklik önerileri nedeniyle Uganda ile ÇVÖA imzalanması için müzakereler devam etmektedir. (2022 Yılı GİB Faaliyet Raporu)

2023 yılına bakmak gerekirse, Türkiye Cumhuriyeti ile Küba Cumhuriyeti arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması akdedilmesine ilişkin ikinci tur müzakereler 6-9 Haziran 2023 tarihleri arasında Havana'da gerçekleştirilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Uganda Cumhuriyeti arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması akdedilmesine ilişkin ikinci tur müzakereler 14-16 Mart 2023 tarihleri arasında Kampala'da gerçekleştirilmiştir.

Ayrıca ülkemiz ile Kenya Cumhuriyeti arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması akdedilmesine ilişkin ikinci tur müzakereler 21-23 Şubat 2023 tarihleri arasında Kenya'nın başkenti Nairobi'de gerçekleştirilmiştir.

Azerbaycan ile Türkiye arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının revize edilmesine ilişkin müzakereler ise 7-9 Şubat 2023 tarihleri arasında Ankara'da gerçekleştirilmiştir. Bununla beraber Hollanda, İsveç, Lüksemburg Anlaşmaları da revizyon aşamasındadır.

Türkiye'nin imzaladığı Çifte Vergileme Anlaşmalarından bazıları TBMM Genel Kurul gündemindedir.

Anlaşma	İmza Edildiği Diller	İmza Tarihi ve İmzalayan Bakan	Komisyon Raporu
Kongo - DTT	Türkçe, Fransızca, İngilizce	07 Eylül 2021 - Lütfi Elvan (Hazine ve Maliye Bakanı)	ss391.pdf (tbmm.gov.tr)
Sierra Leone - DTT	Türkçe, İngilizce	03 Kasım 2020 - Mevlüt Çavuşoğlu (Dışişleri Bakanı)	ss390.pdf (tbmm.gov.tr)
Angola - Gümrük Yardımlaşma	Türkçe, Portekizce, İngilizce	18 Ekim 2021 - Mehmet Muş (Ticaret Bakanı)	ss383.pdf (tbmm.gov.tr)
Kongo - Yatırım Teşvik	Türkçe, Fransızca, İngilizce	07 Eylül 2021 - Mustafa Varank (Sanayi ve Teknoloji Bakanı)	ss382.pdf (tbmm.gov.tr)
Kamboçya - DTT	Türkçe, Kimerce, İngilizce	27 Şubat 2022 - Mevlüt Çavuşoğlu (Dışişleri Bakanı)	ss379.pdf (tbmm.gov.tr)
Senegal - DTT	Türkçe, Fransızca, İngilizce	14 Kasım 2015 - Mehmet Şimşek (Maliye Bakanı)	ss378.pdf (tbmm.gov.tr)
Sri Lanka - DTT	Türkçe, Sinhalece, İngilizce	28 Ocak 2022 - Mevlüt Çavuşoğlu (Dışişleri Bakanı)	ss377.pdf (tbmm.gov.tr)
Nijerya - DTT	Türkçe, İngilizce	20 Ekim 2021 - Mehmet Muş (Ticaret Bakanı)	ss376.pdf (tbmm.gov.tr)

12

Bu bültende geçen herhangi bir konuyla ilgili sorularınız için danışmanlarımıza ulaşabilirsiniz.

Sevgi ve saygılarımızla,

Tax & International Advisory | Taxia & Taxademy