

Uluslararası Vergilendirmede Hibrit Uyumsuzlukları Etkisizleştirme Çabaları

MUSTAFA CEMİL KARA

Daire Başkanı,
Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü/
Maliye Bakanlığı

Prof. Dr. ERSAN ÖZ

Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari
Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Mali
Hukuk Ana Bilim Dalı

Öz

Ülkelerin vergi mevzuatları farklarından yararlanmak amacıyla üretilen sözleşme, finansal enstrüman ve tüzel yapılardan kaynaklanan uyumsuzluklar olarak bilinen hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri, OECD'nin geliştirdiği, günümüzün en popüler uluslararası vergi uyumu projesi olan Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Eylem Planı'nın 2'nci eylem konusu olarak kendine yer bulmuştur. Bu eylem, hibrit uyumsuzlukları etkisizleştirmek için OECD Model Anlaşması'ya yeni hükümlerin ilave edilmesini ve ülke mevzuatlarında gereken değişikliklerin yapılmasını hedeflemektedir. Çokuluslu şirketlerin ülke çapında faaliyet gösteren küçük firmalar aleyhine hiç vergi ödememeleri veya daha az ödemeleriyle sonuçlanan hibrit düzenlemelerinin eskiye oranla küreselleşme ve gelişen teknoloji ile günümüzde kullanımı daha yaygın hale gelmiş olduğundan, buna bir önlem olarak BEPS projesi kapsamında, OECD tarafından hazırlanan "Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerini Etkisiz Hale Getirmek" adlı rapor, G20 tarafından 2014 yılında onaylanarak yayımlanmış, 2015 yılında ise güncellenmiştir. Bu makalede, rapora gönderme yapılarak hibrit düzenlemeleri ile ilgili gelişmelere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Hibrit, Uluslararası Vergilendirme, OECD/G20, BEPS, Vergi Planlaması, Çifte Vergilendir(me)me.

JEL Sınıflandırması: K34, H25, H26.

The Efforts on Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements in International Taxation

Abstract

Hybrid mismatch arrangements known as mismatches arising from financial instruments, contracts and entities created for the purpose of benefiting from different tax treatment between countries take place in the second action plan of Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project developed by OECD, which is the most popular international tax coordination project nowadays.

This action intends to add new provisions to OECD Model Convention and ensure necessary amendments in domestic laws of countries for neutralising effects of hybrid mismatch arrangements. Hybrid mismatch arrangements resulting in that multinational enterprises are not taxed or taxed relatively lower than small firms operating across the country have become more common through globalization and developing technology nowadays compared to the past. For this reason, as a measure within the scope of BEPS project, “Neutralising Effects of Hybrid Mismatch Arrangements” report was published by the approval of G20 in 2014 and was updated in 2015. In this article, developments about hybrid mismatch arrangements will be touched upon by mostly referring to the report at issue.

Keywords: Hybrid, International Taxation, OECD/G20, BEPS, Tax Planning, Double(non) taxation.

JEL Classification: K34, H25, H26.

1. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme ile birlikte dünyanın artan entegrasyonu, ülke vergi sistemlerini daha çok karşı karşıya getirmiştir. Ülke sistemlerinin çoğu kez birbiriyle uyumsuzluğu nedeniyle uluslararası vergi arbitrajı¹ söz konusu olmaktadır. Bu, çokuluslu şirketlerce yapılan sofistike vergi planlamaları ile ülkelerin gelir kayıplarına maruz kaldığı son yıllarda sıcak bir gündemdir. Karlar düşük vergi oranlarına sahip ülkelere aktarılırken gider unsurları yüksek vergi oranlarının bulunduğu ülkelerde toplanmaktadır. Son olarak da ülkeler arasında, popüler bir vergi planlama aracı olarak makale konumuz da olan hibrit uyumsuzluklara son zamanlarda arbitraj amaçlı sıkça başvurulmaya başlanmıştır. Bunda, birbiriyle uyumsuz vergi sistemlerinin varlığı ve aralarındaki koordinasyonsuzluk büyük pay sahibidir. Hibrit uyumsuzlukların kullanılması, ikili karakteri nedeniyle birçok devletin gündeminde olmakla birlikte, mevcut uluslararası mevzuatın artık iş dünyasının ekonomik gerçekleriyle bağdaşmadığı ve yeterli olmadığı ortadadır.² OECD yıllardır bu soruna işaret etmekte ve geliştirdiği birtakım projelerle harmonizasyonun kolay olmadığı farkındalığıyla en azından dünya çapında etkili bir koordinasyon hedeflemektedir. OECD, iddialı olduğu son projesi olan Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Eylem Planı³ ile hibrit finansal enstrüman ve oluşumların yol

açtığı uyumsuzluklara 2’nci eylem maddesi kapsamında yer vermiştir.

OECD, 2014 yılının Eylül ayında yayımladığı ve 2015 yılının Ekim ayında güncellediği “Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerini Etkisizleştirme” raporunda kar kaydırma ve matrah aşındırmaya yol açan en yaygın hibrit uyumsuzlukları tarif etmekte, model anlaşmaya ve ülke mevzuatlarına öneriler getirmektedir. Bir yandan da finansal enstrüman ve yapıların vergilendirilmesinde mevcut farklılıkları kullanma durumlarına karşı stratejiler geliştirmektedir. Bu önerilerin uygulanması durumunda, uyumsuzlukların etkisizleştirilmesi ve tek bir giderin birden fazla indirimine son verilmesi umulmaktadır. 2 no’lu eylem maddesinin eylem ifadeleri aşağıdaki gibidir⁴:

“Hibrit enstrüman ve oluşumların (çifte vergilendirmeme, çifte indirim, uzun vadeli erteleme gibi) etkilerini gidermeye yönelik model anlaşma hükümleri ve iç hukukun şekillendirilmesine ilişkin öneriler geliştirilmiştir. Bunlar; (i) hibrit enstrüman ve (çifte mukim kişilikler de dahil) yapıların, anlaşma hükümlerinden haksız bir şekilde yararlanmaya yönelik kullanılmasını önlemek üzere OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler, (ii) istisna tutmayı veya ödeyen tarafından indirilebilir olan ödemelerin tanınmamasını engelleyen iç hukuk hükümleri, (iii) alıcısı tarafından gelire dahil edilmeyen (ve kontrol edilen

1 Vergi arbitrajı: Vergi oranının düşük olduğu ülkelere kar ve satış hasılatının transfer edilmesi yoluyla karın maksimize edilmesi durumu.
2 Filip Djambov, “Taxation of hybrid financial instruments”, (Unpublished Master Thesis), Maastricht University, 2014, s.9.
3 Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (13/01/2016)
4 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD, s.15.

yabancı kurum hükümleri veya diğer kurallar kapsamında vergiye tabi olmayan) ödemelerin indirimini reddeden iç hukuk hükümleri, (iv) bir başka ülkede de indirilebilen bir ödemenin indirimini reddeden iç hukuk hükümleri ve (v) gerektiğinde, birden fazla ülke bu kuralları bir işleme veya bir yapıya uygulamayı istemesi durumunda, koordinasyon veya bağ kurucu (tie-breaker) kurallara ilişkin rehber ilkeleri içerebilir. İç hukuktaki ve Model Vergi Anlaşması hükümlerindeki olası değişiklikler arasındaki etkileşime özel dikkat çekilmelidir. Bu çalışma, faiz gideri indirim kısıtlamalarına, kontrol edilen yabancı kurum kurallarına ve anlaşma alışverişine (treaty shopping) ilişkin çalışmalarla koordinasyon halinde yürütülecektir.”

Öncesinde, hibrit uyumsuzluklarla mücadelede OECD, 2012 yılında yayımladığı “Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri: Vergi Politikası ve Uyum Sorunları” (OECD, 2012) adlı rapor ile etkili bir başlangıç yapmıştı. Rapor incelendiğinde, hibrit düzenlemelerin rekabet ortamı üzerinde, şeffaflık ve adalet ilkeleri bağlamında negatif etkilerinin bulunduğu, bu nedenle de koordine politika seçeneklerine ihtiyaç duyularak raporun hazırlandığı anlaşılmaktadır.⁵ Raporda yer alan öneriler yalnızca hibrit enstrümanları ve yapıların yol açtığı olumsuz vergi sonuçlarını düzeltmeyi amaçlamaktadır.⁶ OECD, bu farkındalıkla, vergi uyumsuzluklarını etkisizleştirecek, bu arada, ticari hayata da müdahale etmeyecek şekilde açık, otomatik ve kapsamlı kurallar tasarlamayı planlamıştır.⁷

BEPS eylem planı, yol açtığı sorunları alarm seviyesine gelmiş ve önemi 2012 raporu ile ortaya konulan hibrit uyumsuzluklarını daha kurumsal bir çerçevede eylem maddesine dönüştürmek suretiyle ülkelere rehber olma çabasıdadır. 2’nci eylem maddesi kapsamında ülke mevzuatlarına ve anlaşmaları istismar etmemek adına da model anlaşma metnine ilgili öneriler getirilerek sorun nötr hale getirilmek istenmektedir.

2. HİBRİT UYUMSUZLUK DÜZENLEMESİ: AMAÇ VE SORUNLAR

Hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri, hibrit bir unsurun vergisel sonuçları itibariyle bir uyumsuzluğa neden olacak şekilde kar kaydırma stratejisi olarak

kullanılmasıdır. Uyumsuzluk, burada, iki veya daha fazla ülke arasındaki hibrit ürün veya yapıların farklı vergisel muameleye tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle, dünya genelinde hibrit finansal ürünlerin ortak sınıflandırmasının bulunmayışı hibrit uyumsuzluklara zemin hazırlamaktadır.⁸ Benzer finansal ürün ve yapının iki veya daha fazla ülkedeki farklı vergi sınıflandırmaları “çifte vergilendirmeme”ye yol açmaya devam etmektedir.⁹ Konuya kapsamlı ve yeterli çözüm arayışları, BEPS Eylem Planı’nın 2’nci maddesi çalışmalarının, diğer eylem maddeleri olan kontrol edilen yabancı kurum kurallarının güçlendirilmesi, faiz ödemelerinin giderleştirilmesine yönelik sınırlamalar ve anlaşmaların kötüye kullanılmasının önlenmesine yönelik çalışmalar ile koordinasyon halinde yürütülmesini zorunlu kılmaktadır.

Hibrit uyumsuzlukların temelinde, ülkeler arasında karşılıklı olarak vergisel sonuçları yönüyle finansal enstrümanlar ve yapıların niteliğinde uzlaşmamak yatmaktadır. Örneğin, hibrit enstrümanın söz konusu olduğu durumda, enstrümanı bir ülke borç unsuru olarak görürken diğer ülke kar payı olarak görmektedir. Hibrit yapılarda ise yapı bir ülkede şeffaf (transparent-vergiden muaf) olarak nitelendirilirken diğer ülkede opak (nontransparent-vergiye tabi) olarak nitelendirilmektedir.

Önerilerin kategorize edilmesinde 2015 güncel raporunda üç tür uyumsuzluk durumu temel alınmıştır. Birincisi, “İndirim ve Dahil Edilmeme” (D/NI- Deduction and No Inclusion) durumunda hibrit finansal enstrümanlara ilişkin ödemeler, ödemeyi gerçekleştirenin ülkesinde kazançtan indirilebiliyorken, bu ödemelerin ödemeyi alanın ülkesinde kazanca dahil edilmemesinden kaynaklanan uyumsuzluk düzenlemesidir. Bir ödeme bir ülkede faiz gideri olarak görülüp indirim konusuna girerken diğer ülkede mevzuatından ötürü kar payı olarak nitelendirilip vergiden istisna tutulmaktadır. Bir başka deyişle, bir ülkede gelirden gider olarak düşülmekte, diğer ülkede ise gelire dahil edilmemektedir. Bu durum da BEPS eylem planının çözümü için ele aldığı başat sorun olan çifte vergilememeye neden olmaktadır.

5 Popa Oana, “Hybrid Entity Payments- Extinct Species after the BEPS Action Plan?”, European Taxation, IBFD, Eylül 2014, s.408.

6 Oana, s.408.

7 A.g.e., s.408.

8 Seven-Eric Barsh, “Hybrid Mismatch Arrangements: OECD Recommendations and German Practice”, Bulletin for International Taxation, IBFD, Ekim 2013, s.520.

9 A.g.e., s.527.

İkincisi, “çifte indirim” (DD- double deduction) olup, burada uyumsuzluk, ödemenin birden fazla ülkede gelirden indirilebilir olduğu iddiasıyla oluşur. Örneğin, farklı ülkedeki yavru şirket, ana şirketin bulunduğu ülke mevzuatına göre ayrı bir kişilik olarak kabul edilmezken, bir başka deyişle şeffaf (transparent-vergiden muaf) kabul edilirken, bulunduğu ülkede bağımsız yani opak kabul edilmesi sonucu giderlerinin her iki ülkede oluşan gelirden indirimine izin verilmesidir. İlaveten, birden fazla ülke mukimi olan (dual resident) bir şirketin giderlerini, ilişkili şirketler itibariyle mali konsolidasyon rejimine imkan verildiği hallerde mükerrer gelirinden indirmesi de bir diğer çifte indirim durumu olarak göze çarpmaktadır.

Raporda, çifte indirimin engellenmesini sağlamak üzere savunma kuralı (defensive rule) olarak ya ödemeyi yapanın indirim hakkını engelleyecek ya da tepki kuralı (response kuralı) olarak ödeme yapılanın indirim hakkından yararlanmasını önleyecek öneriler getirilmektedir.

Üçüncüsü ise “dolaylı indirim ve dahil edilmeme (D/Nİ–indirect deduction and not inclusion)” durumudur. Buna göre, bir işlemin, işlemi vergisel açıdan farklı tanımlayan üçüncü bir ülkede yerleşik bir yapının dahil edilerek yapılması neticesinde oluşan “ithal olunan uyumsuzluk düzenlemesi”dir (imported mismatch arrangements).

Raporda, OECD Model Vergi Anlaşması’nda yapılacak değişikliklere ilişkin önerilere ayrı yer verilmiştir. Çifte mukim (dual resident) kişilere ilişkin Model Vergi Anlaşması’nın ilgili 4’üncü maddesine ilişkin öneriler yapılmaktadır. Vergisel sorumluluğu olmayan şeffaf yapılar ve diğer ortaklık türleri (partnerships) ile ilgili yine Model Vergi Anlaşması’nın metnine ve “Yorum”larına ilave paragraf önerileri getirilmektedir. Bu önerilerle, vergisel açıdan gerek kısmen gerekse de bütünüyle şeffaf addedilen yapıların ortaklıklara ilişkin esaslar kapsamında muameleye tutulması hedeflenmektedir.

Hibrit uyumsuzlukları kullanmak yoluyla yapılan uluslararası vergi arbitrajı uluslararası vergilemenin temel ilkelerini zedeleyen bir unsur olarak görülmektedir. Sınırötesi işlemlerden kaynaklanan gelirler ver-

giye ne bir kezden fazla ne de bir kezden az tabi olmalıdır¹⁰ prensibinden hareketle çifte vergileme veya çifte vergilememe durumları önlenmesi gereken sorunlar olarak uluslararası vergi çalışmaları gündeminde sürekli yer bulmuştur. Hibrit uyumsuzlukların doğal sonucu ise çifte vergilemeden kaynaklanan ülkelerin vergi kayıplarıdır. Uluslararası vergi planlama öneri ve stratejilerine uzman düzeyinde sahip büyük şirketler yapmış oldukları planlamalarla küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) gibi diğer mükellefler aleyhine büyük rekabet avantajı elde etmektedirler.¹¹

İlke olarak hibrit uyumsuzlukları önlemede bazı ülkeler birçok iç mevzuat tedbiri almaktadır. Elbette etkili olanı ulusal vergi sistemlerinin tam uyumudur, ancak bu pratikte kolay gerçekleştirilebilecek bir hedef olamamaktadır. Ülkelerin uygulamakta olduğu “kanuna karşı hile”, “ekonomik gerçeklik”, “mali tarafsızlık”, “iş yapma amacı” gibi genel vergiden kaçınmayı önleme kuralları (general anti-avoidance rules) mevcut olup bunlar bir dereceye kadar suni veya kurgulanmış olduğu açıkça belli olabilecek hibrit uyumsuzluklarla mücadelede etkili olabilmektedirler de, altında gerçek bir işlemin veya olayın bulunduğu durumlarda etkili olamayabilmektedirler.¹² Bu nedenle, kaynak ve mukim ülkeler sorunları tanımlarken, uluslararası vergi sistemini daha adil kılmak üzere yeni bir işbirliği ruhu geliştirmelidirler. Bu farkındalıkla, OECD, G20’nin de siyasi desteğini arkasına alarak uluslararası bir konsensüs ile sonuçlanabilecek yeni hibrit kurallar geliştirme çabalarının öncüsü olmuştur. Bu çerçevede, herhangi bir ticari hayatı etkileyen sonuçlara yer vermeksizin vergileme uyumsuzluklarını önleyebilecek açık, otomatik ve kapsayıcı kurallar tasarlamaya çalışılmıştır.¹³

3. ÖRNEKLERLE BAZI HİBRİT UYUMSUZLUK DÜZENLEMELERİ

En sık kullanılan hibrit uyumsuzluk düzenlemelelerinden biri olan çifte indirim tekniğinin, ticari bir işleme ilişkin bir giderin, iki farklı ülkede kazançtan indiriminin talep edilmesiyle ortaya çıktığı ikinci bölümde belirtilmişti. Şekil 1’de gösterildiği üzere, B ülkesindeki B şirketi, A ülkesinde faaliyet gösteren A ana

10 Raffaele Russo, “The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements”, Bulletin for international taxation, IBFD, Şubat 2013, s.110.

11 A.g.e., s.110.

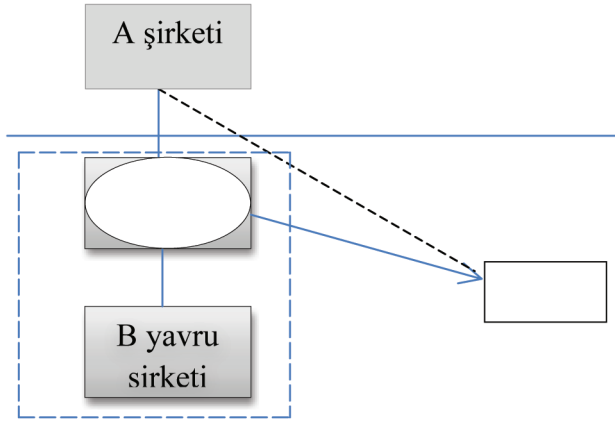
12 A.g.e., s.110.

13 Oana, s.408.

şirketinin yavru şirketi konumundadır. A şirketi ve B yavru şirketi arasında B ülkesinde bulunan hibrit yapı, A ülkesi açısından şeffaf (vergiden muaf), B ülkesi açısından ise vergi mükellefidir. A şirketi hibrit yapının özsermayesinin tamamını veya en azından büyük bir kısmını elinde tutmaktadır. Diğer tarafta, hibrit yapı, B yavru şirketin özsermayesinin tamamını veya büyük kısmını elinde tutmaktadır. B ülkesinde faaliyet gösteren ve yine bu ülkede opak (vergi mükellefi) hibrit yapı aynı ülkedeki bankadan borç almakta ve bankaya bunun için faiz ödemektedir. Bu faiz ödemesinin gider olarak indirilebilmesi, hibrit yapı B ülkesince vergi mükellefi olarak görüldüğü için mümkündür. Eğer hibrit yapının B ülkesinden elde ettiği başka geliri yoksa, ancak aynı ülkede faaliyet gösteren B yavru şirketi olduğu için, faiz gideri indirimini mali konsolidasyon gereği bu yavru şirketle gerçekleştirebilir, yani B yavru şirketinin karından mahsup edebilir.

Öte yandan, hibrit yapı, ana şirketin ülkesi olan A ülkesinde şeffaf (vergiden muaf) sayıldığı için A ana şirketi, A ülkesinin vergi mevzuatına göre borcun alıcısı kabul edilmektedir ve hibrit yapı tarafından alınan borç dolayısıyla ödenen faizi A ülkesinde indirim konusu yapabilmektedir. Böylece, hibrit yapı tarafından yapılan faiz ödemesi, hem A hem de B ülkesinde grup için çifte fayda sağlayacak şekilde indirilebilmektedir.¹⁴

Şekil 1: Bir hibrit yapı kullanılarak yapılan çifte indirim (double deduction) tekniği

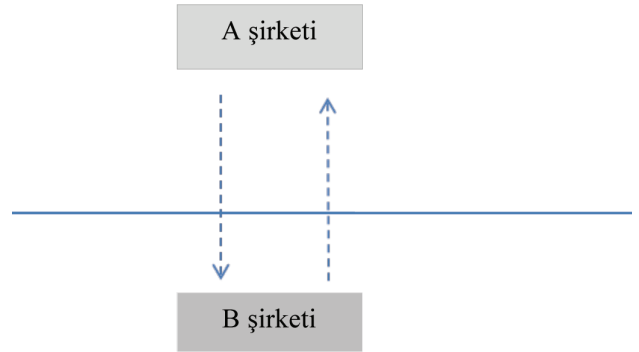


Kaynak: Popa Oana (Eylül 2014), "Hybrid Entity Payments- Extinct Species after the BEPS Action Plan?", European Taxation, IBFD, s.409.

Yukarıdaki şekilde hibrit yapının yerine daimi işyeri olması durumunda da B ülkesi mukim şirketlerle vergi konsolidasyonuna izin verdiği sürece aynı sonuçlar elde edilir.¹⁵ Yine hibrit yapı yerine her iki ülkede yerleşik sayılan bir çifte mukim bir şirket söz konusu olması durumunda şirket her iki ülkedeki dünya çapındaki kazançlarından vergilendirmeye tabi olacağı için iki ülkede mevcut olan vergi konsolidasyonu rejimi altında A ve B ülkesindeki farklı gelirlerinden faiz ödemelerini indirebilmektedir.¹⁶

Aşağıda yer alan Şekil 2'de B ülkesi mukimi olan B şirketi, A ülkesinde mukim olan A şirketi tarafından A ülkesinde özsermaye olarak; B ülkesinde ise borç olarak sınıflandırılan bir ürün ile finanse edilmiş olup B şirketi tarafından yapılan faiz ödemeleri B ülkesinde gider olarak dikkate alınırken, A ülkesinde bu ödemeler, temettü olarak değerlendirilmesinden ötürü istisna tutulmaktadır.¹⁷ Bu durumda, B şirketi bu ödemeyi kazancından indirebilmekte, A şirketi de bu gelire sağlanan istisnadan yararlanmaktadır. Sonuç olarak çifte vergilememeye neden olunmaktadır.

Şekil 2: Bir hibrit ürün kullanılarak indirim/dahil etmeme tekniği I (deduction/no inclusion technic)



Kaynak: http://en.vergidegundem.com/documents/15002/1340448/VEGUTEM_2013.pdf

Hibrit ürün yerine bir hibrit yapının söz konusu olduğu durum şekil 3'te gösterilmiştir. B ülkesinde yerleşik bir hibrit yapı (B şirketi) tarafından A ülkesinde bulunan A şirketine ödenen faiz, B ülkesinde izin verilen vergi konsolidasyonu sayesinde (hibrit yapının başka bir geliri olmadığından) B yavru şirketinin gelirinden indirilebilmektedir. Ancak, bu faiz ödemesi A ülkesinde tanınmamaktadır ve gelir addedilmemektedir.

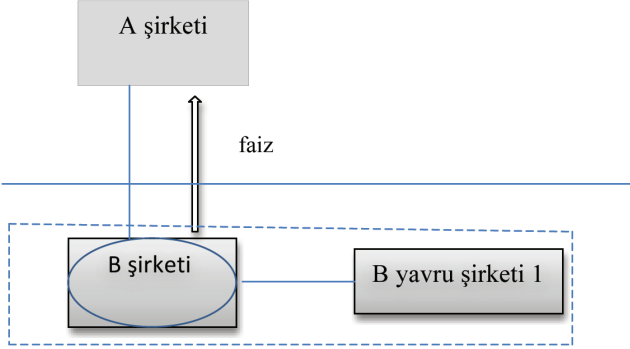
14 Oana, s.409.

15 A.g.e., s.409.

16 Oana, s.409.

17 Erişim: http://en.vergidegundem.com/documents/15002/1340448/VEGUTEM_2013.pdf (14/01/2016)

Şekil 3: Bir hibrit yapı kullanılarak uygulanan indirim/dahil edilmeme tekniği II (deduction/no inclusion technic)



Kaynak: Popa Oana (Eylül 2014), "Hybrid Entity Payments- Extinct Species after the BEPS Action Plan?", European Taxation, IBFD, s.410.

Bu üç şekilde oluşan sonuçlara karşı OECD üç temel hibrit kuralı tavsiye etmektedir. Bunlar; aynı giderin birden fazla indiriminin önlenmesine yönelik kurallar; ödeyen nezdinde indirilebilir veya vergilendirilmemiş olan gelirin istisna edilmesi veya tanınmamasına yönelik kurallar; son olarak da alıcı nezdinde istisna edilmiş veya tanınmamış olan ödemelerin indirilmesine yönelik kurallardır.¹⁸

4. HİBRİT UYUMSUZLUK DÜZENLEMELE- RİNE KARŞI GÜNDEMDE OLAN KOORDİ- NASYON VE UYGULAMA KONULARI

Hibrit uyumsuzluklara karşı geliştirilen ülke önlem ve uygulamalarının nasıl koordine edileceği ve tutarlı hale getirileceği önem arz etmektedir. Ülke iç mevzuatlarının etkileşimi ve uygulama tutarlılıkları koordinasyon kurallarının etkin uygulanabilmesinden geçmektedir. Koordinasyon ve tutarlılık hususlarına 2015 güncel raporunda önem atfedilerek, önerilen kuralların farklı ülkelerdeki hibrit uyumsuzluk kuralları ve diğer spesifik vergiden kaçınmayı önleme (anti-abuse) kuralları ile eşgüdüm halinde uygulanmasının gereğine vurgu yapılmaktadır.¹⁹ Yalnızca bir ülkenin bir hibrit kuralı uygulaması diğerinin uygulamaması veya koordinasyonsuzluğun sıkça yaşandığı durumlarda mükellefler kuralın uygulamasını boşa çıkaracak

fırsatlar yakalayabilirler. Vergi idareleri de bir koordinasyonsuzluk halinde iki ülkede, kuralına uygun yapılan bir ödemeyi de reddetmeyi tercih edebilirler. Bu nedenle hibrit kuralların eşgüdümü ve uygulaması devamlı bir şekilde izlenmelidir. Ancak bunu kimin ve nasıl yapacağı üzerinde halen tartışmalar sürmektedir.

OECD, BEPS projesinin her eylem adımında olduğu gibi hibrit uyumsuzlukları konu alan 2'nci eyleminde de bütüncül bir yaklaşım sergilemektedir. Yerel ve uluslararası kurallarının etkileşiminin oldukça önemli olduğu çözüm arayışlarında bütüncül ve koordine bir yaklaşımın organize sonuçlar verebileceği umulmaktadır. Yabancı ülke ilişkisinin mevcut olduğu bir yapının, enstrümanın veya bir transfer durumunun bir ülkede maruz kaldığı vergileme ile bu unsurlara yabancı bir ülkede yapılan vergileme arasındaki uyumsuzluğun giderilmesinde iletişim ve koordinasyonun önemi büyüktür.²⁰

Burada iki temel yaklaşım kullanılmaktadır. Ya ödemeyi yapanın ülkesinde indirilmesine izin verilen ödeme ödemeyi alanın ülkesinde vergilenebilir gelire dahil edilecek ya da ödeyenin ülkesinde indirimine izin verilmediği durumda diğer ülkede ödemeyi alanın vergilenebilir gelire dahil edilmeyecektir. Örneğin temel kural olarak (primary rule) X ülkesindeki ödeme yapanın faiz giderleri, ödemeyi alanın Y ülkesinde vergiden istisna edilmiş olması halinde, uyumsuzluğu önlemek adına, X ülkesi bu faiz giderlerinin indirimine izin vermeyen bir düzenleme yapar. Bu ödemelerin, Y ülke mevzuatına göre X ülkesinde olduğu gibi borç değil de özsermaye muamelesi gördüğü için vergiden istisna tutulması, X ülkesini karşı önlem almaya yani bu ödemelerin gelirden indirilmemesi yönünde düzenleme yapmaya itmektedir. Diğer bir seçenek, savunma kuralı (defensive rule) olarak Y ülkesinin, ödemeyi yapanın ülkesi olan X ülkesinde indirilebilir gider muamelesi gören bu borç ödemelerini vergiden istisna tutmaktan vazgeçmesidir.²¹

5. SONUÇ

"Herkes kendine düşen vergi payını ödesin" sloganı ile başlayan uluslararası vergilendirmede yeni arayışlar dünya ülkelerince olumlu karşılanmıştır.

18 Seven-Eric Barsh, s.525.

19 Oana, s.411.

20 Dr Kasper Dziurdz, "Circularly Linked Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on a Tie-Breaker Test", Bulletin For International Taxation, IBFD, Haziran 2013, s.306.

21 A.g.e., s.307.

BEPS eylem planının tamamlanmış olmasıyla dünya platformunda iyi bir ortak çalışma sinerjisinin yakalanmış olduğunu, OECD tarafından ortaya konulan ve G20 tarafından onaylanan raporlar ve dökümanlar göstermektedir. Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerine karşı geliştirilen önlemler bu konuya olan ilgiyi arttırmıştır. Hibrit uyumsuzlukların, ancak etkin bir uluslararası işbirliği ile çözülebileceği ortadadır. BEPS projesinin ilgili eylem raporu, ülkelere koordinasyon amaçlı kurallar geliştirmede rehber olacak şekilde oluşturulmuştur.

Her ne kadar ülkeler kendi vergi politikalarını belirlemede özgür olsalar da ülke ekonomilerinin bu denli küreselleştiği ve iç içe bir hal aldığı günümüzde ülke vergi sistemlerinin önlem geliştirmedeki sıkı etkileşimleri önem arz etmektedir. Ancak bu şekilde uluslararası ticaret ve yatırımların önündeki engeller daha kolay aşılabacak, uluslararası vergi gelirlerinin adil paylaşımı ivme kazanacak ve vergilendirilmeyen konular kapsam dahiline alınacaktır.

KAYNAKÇA

- Djambov, Filip, “*Taxation of hybrid financial instruments*”, (Unpublished Master Thesis), Maastricht University, 2014.

- Dziurdz, Dr Kasper, “*Circularly Linked Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on a Tie-Breaker Test*”, Bulletin For International Taxation, IBFD, Haziran 2013, ss.306-310.

- Oana, Popa, “*Hybrid Entity Payments- Extinct Species after the BEPS Action Plan?*”, European Taxation, IBFD, Eylül 2014, ss.408-413.

- Russo, Raffaele, “*The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements*”, Bulletin for international taxation, IBFD, Şubat 2013, ss.110-112.

- Seven-Eric Barsh, “*Hybrid Mismatch Arrangements: OECD Recommendations and German Practice*”, Bulletin for International Taxation, IBFD, Ekim 2013, ss.520-528.

- OECD (2012), “*Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*”

Erişim: www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf.

- OECD (2014), “*Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*”, Action 2: 2014 Deliverable.

- http://en.vergidegundem.com/documents/15002/1340448/VEGUTEM_2013.pdf

- <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>