



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş:16.06.2021 ✓Accepted/Kabul:12.10.2021

DOI:10.30794/pausbed.953067

Araştırma Makalesi/ Research Article

Kara, M. C. (2022). "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yeni Rabita ve Kâr Tahsisi Kuralları ", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 49, Denizli, ss. 291-308.

DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YENİ RABITA VE KÂR TAHSİSİ KURALLARI

Mustafa Cemil KARA*

Öz

Mevcut uluslararası vergi kurallarındaki yetersizlik dijital ekonomide ciddi matrah aşındırma ve kâr kaydırma fırsatlarına neden olduğundan kârların ekonomik faaliyetlerin yapıldığı ve değer üretildiği yerde vergilendirilmesinin önemi artmıştır. Satışın yapıldığı ve değer üretildiği ülkelere ilgili kârın tahsisi zorunluluk haline gelmiştir. Ekonominin dijitalleşmesinin meydana getirdiği vergisel sorunlara karşı G20/OECD Kapsayıcı Çerçeve'nin güçlü desteğini de alan iki sütunlu yaklaşımdan birincisi olan Sütun 1, pazar durumunda olan ülkelerin lehine vergilendirme yetkilerinin ne şekilde yeniden tahsis edilebileceğine odaklanarak sorunun kalıcı biçimde çözümü arayışındadır. Sorunun çözüme kavuşturulamamasının ülkeleri tek taraflı olarak önlem almaya sevk ettiği gerçeği, tüm ülkelere kabul edilebilir bir çözüm adına çabaları artırmaktadır. Bu çalışmada ağırlıklı olarak ilgili OECD belgeleri ve çalışmaları temelinde konuya dair tespit, açıklama ve değerlendirmelerle birlikte beklentiler ortaya koyulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Dijital ekonomi, Matrah aşındırma ve kâr kaydırma, Yeni vergilendirme hakkı, Rabita, Kâr tahsisi, Tutar A, Çok uluslu şirketler, Pazar ülkeleri.*

JEL Kodları: K34, H25, H26.

NEW NEXUS AND PROFIT ALLOCATION RULES IN TAXATION OF DIGITAL ECONOMY

Abstract

The importance of taxing profits where economic activities are carried out and value is produced has increased as never before, as the inadequacy of current international tax rules causes serious base erosion and profit shifting opportunities in the digital economy. The distribution of the relevant profit to the countries where the sale is made and the value is produced has become a necessity. Pillar 1 being the first of the two-pillar approach to the taxation problems arising from digital economy with the strong support of the G20/OECD Inclusive Framework is in search of a long term solution to the problem by focusing on how taxation powers can be redistributed in favor of the market countries. The fact that if the problem cannot be resolved this will keep countries taking measures unilaterally, increases the efforts for a solution acceptable to all countries. In this study, determinations, explanations and evaluations along with expectations on the subject are set out on the basis of mainly related OECD documents and studies.

Keywords: *Digital economy, Base erosion and profit shifting, Nexus, New taxation right, Profit allocation, Amount A, Pillar 1, Multinational companies, Market countries.*

JEL Codes: K34, H25, H26.

*Dr, LL.M, Grup Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, mckara61@gmail.com, (<https://orcid.org/0000-0003-3756-8719>)

1. GİRİŞ

Küresel ekonominin gittikçe dijitalleşen dünyasında uluslararası vergi sisteminin bir reforma ihtiyacı olduğu iyice belirgin hale gelmiştir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma çabalarıyla mücadele etmek amacıyla 15 eylemi barındıran Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Projesi 2013 yılının Eylül ayında G20 tarafından kabul edilmiştir. Mücadelenin BEPS Projesi ile 3 temel esas üzerinde devam ettirileceğinde uzlaşılmıştır: Ülkelerin iç mevzuatlarının uyumlaştırılması (uyum-compliance), esaslılık temelli kuralların oluşturulması (esaslılık-substance) ve vergide şeffaflığın (transparency) geliştirilmesi. Günümüzde üye sayısı 140'ı aşmış olan G20/OECD BEPS Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework), projenin bu amaçlarının geliştirilmesini hızlandırmak ve daha ileriye taşımak amacıyla 2016 yılında oluşturulmuştur. Bu yapıyla birlikte BEPS Projesi çalışmalarına G20 ve OECD üyesi olmayan özellikle gelişmekte olan/az gelişmiş ülkelerin de eşit şartlarda dâhil edilmesi sağlanmıştır. Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkeler çalışmalar neticesinde geliştirilen kuralları tutarlı ve koordineli şekilde uygulamayı taahhüt etmişlerdir.

BEPS Projesi'nin ilk eyleminin dijital ekonomiden kaynaklanan vergi sorunlarının çözümüne ayrılması konuya verilen önemi göstermektedir. Eylem çalışmaları dijital ekonomi faaliyetlerinden kaynaklanan vergi sorunlarını etrafıca belirlemişse de çözüme dair kurallar ve yorumları üzerinde ülkelerce teknik düzeyde uzlaşma sağlanması amacıyla çalışmalar yoğun biçimde devam etmektedir. Eyleme dair 2015 yılında yayımlanan bir final rapor, Kapsayıcı Çerçeve tarafından 2018 yılının Mart ayında bir ara (interim) rapor, 2019 yılının Ocak ayında dijitalleşme kaynaklı vergi sorunlarına ve diğer BEPS durumlarına karşı birtakım önerileri içeren iki sütunlu (two pillars) bir çalışma üretilmiştir. Bu iki sütuna dair çalışma programı ise 2019 yılının Mayıs ayında kabul edilmiş ve Haziran ayında G20 tarafından onaylanmıştır. OECD, 2020 yılının başından itibaren çalışmalarını yoğunlaştırarak iki sütuna dair çalışma raporlarını (blueprints) nihayet 12 Ekim 2020'de yayımlayabilmiştir. Her biri 200 sayfayı aşan çalışma raporları yüksek teknik düzeyde bilgiler ve değerlendirmeler içermekle birlikte raporlardaki birçok konu ve öneri ülkelerce tartışılmaya devam etmektedir.

8 Ekim 2021 tarihinde yapılan OECD Kapsayıcı Çerçeve toplantısında ise ülkemizin de dâhil olduğu Kapsayıcı Çerçeve üyesi 136 ülke, iki ana sütun üzerine bina edilen dijital ekonominin vergilendirilmesi çalışması üzerinde temel unsurlar itibarıyla anlaşmış ve buna dair bildiri aynı tarihte yayımlanmıştır.¹ Sütun 1 (Pillar 1), vergilendirme hakkının ülkelere tahsisi, kâr atıfları ve rabita (nexus) kurallarıyla, Sütun 2 (Pillar 2) ise geride kalan BEPS sorunlarının çözümünü amaçlayan minimum bir kurumlar vergisinin belirlenmesiyle ilgilenmektedir. Bu çalışmada, dijital ekonomi faaliyetlerinde bulunan işletmelerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların Sütun 1 kapsamında çözümü arayışlarının yapı taşları üzerinde durulacak ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2. YENİ VERGİLENDİRME HAKKI VE KÂR TAHSİSİ KURALLARI

Özellikle bazı şirketlerce veri toplamak, işlemek ve paraya dönüştürmek suretiyle oldukça yüksek kârların elde edilmesine zemin hazırlayan dijital ekonomi iş modellerinin genellikle diğer ülkelerde herhangi bir fiziksel mevcudiyet gerektirmediğine sıkça şahit olunmaktadır.² Mevcut durumda ise bir ülkede vergilendirme yapılabilmesi için fiziksel bir bağ kurulmalı ve bu ülkeye atfedilebilen kâr ortaya konulmalıdır.³ Dijital ortamda yapılan ekonomik faaliyetler mekânsal sınır kavramını ortadan kaldırdığından vergilendirme bakımından kanuni merkez ve iş merkezi, fiziksel mevcudiyete dayalı iş yeri, daimî temsilci gibi geleneksel kontrol mekanizmaları işlevsiz hale gelmiştir.⁴ Bu durumu kabullenemeyen Avustralya, Belçika, Fransa, Macaristan, Hindistan, İsrail, İspanya, İngiltere, Slovenya, Çek Cumhuriyeti, Türkiye gibi birçok ülke ya tek taraflı düzenlemelerini oluşturmuş ya da önlem geliştirmek üzere çalışmalarını devam ettirmiştir. Bu tür önlemlerin gerçekte çok uluslu şirketler

1 OECD/G20 BEPS Project, Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (28.12.2021).

2 Postler, 2020: 76; Cockfield, 2014; 934.

3 OECD/G20 Interim Report 2018: para. 378.

4 Oktay, 2020: 95.

(ÇUŞ) için de uyum maliyeti ve belirsizliklerle sonuçlandığı açıktır.⁵ Dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceği hususunda ülkelerin ortak bir yaklaşım geliştirememesinin ülkeleri adeta kendi hallerine bıraktığı ve bundan ötürü farklı vergi oranlarının olduğu ortadadır.⁶ Ayrıca, tek taraflı önlemler tarafsızlık, kesinlik, adalet ve verimlilik gibi uluslararası vergilendirme ilkeleriyle de çelişmekte ve aynı işlemler üzerindeki ilave ve heterojen vergiler çifte vergilendirme riski doğurmaktadır.⁷

Ülkelerin dijital faaliyetlerden vergi geliri elde etme arayışlarını tek taraflı önlemlerle artırmaları dünya kamuoyunu endişeye sevk etmiştir. Ayrıca, ülkelerin pastadan istediği payın olması gerekenden fazla olması bu alanda küresel bir uzlaşmaya dayalı paylaşım ihtiyacını gündeme getirmiştir.⁸ Ülkelerce ardi ardına alınmaya başlayan tek taraflı önlemlerin karmaşık bir vergi sistemine yol açması ve küresel ekonomi için bir risk oluşturması, Kapsayıcı Çerçeve'yi inisiyatif almaya ve uzlaşmaya dayalı küresel bir çözüm için teşebbüslerini yoğunlaştırmaya zorlamıştır.⁹ Zira tek taraflı önlemlerin önüne geçilmesi, vergi belirliliğini temin etmede ve uluslararası ticaret savaşlarını ortadan kaldırmada da doğru bir adım olarak kabul edilmektedir.¹⁰ Dijital ekonominin agresif vergi planlamasını kolaylaştırıcı özelliği, Kapsayıcı Çerçeve'nin gelecek vergi politikası hedefini vergilendirmenin değer oluşturma (value creation) ölçütü ile uyumlu hale getirilmesi doğrultusunda şekillendirmiştir.¹¹

Öte yandan, müşteri ve kullanıcıların bulunduğu pazar ülkelere yeni bir vergilendirme hakkı veren mekanizmanın kurulmasında genel itibarıyla uzlaşma sağlandığı söylenebilir. Sütun 1, gelirin ilgili ülkeler arasındaki tahsisinin nasıl yapılacağına odaklanmaktadır. Bu bağlamda Sütun 1, kullanıcı katılımı önerisi (user participation), pazarlama gayrimaddi haklar (marketing intangibles) ve önemli ekonomik mevcudiyet (significant economic presence) olarak üç temel öneri alternatifini içermektedir. Bu önerilerin farklı ülkelerce geliştirilen çözüm önerilerinden (kullanıcı katılımı önerisi-Birleşik Krallık/pazarlama gayri maddi hakları-Birleşik Devletler/ önemli ekonomik mevcudiyet-Hindistan) önerilerinden ilham aldığı bilinmektedir.¹² Birleştirilmiş yaklaşım (unified approach) olarak da adlandırılan bu üç temel öneriyle ülkelerin vergilendirilmesi gereken gelir miktarının belirlenmesi ve ilgili ülkeler arasında gerektiği biçimde tahsisi planlanmaktadır. Son yıllarda ve özellikle Covid-19 küresel salgınından sonra ekonominin yüksek oranda dijitalleşmesine bağlı olarak yeni bir vergilendirme hakkı oluşturulmaktadır. Bununla birlikte, yerinde bir vergilendirme hakkının tesisi ve toplam kârın rutin ve rutin olmayan bileşenlerine ayrılabilmesi için birtakım kuralların geliştirilmesi önemlidir. Yeni vergilendirme hakkı temelde 'geleneksel fiziksel mevcudiyet olmadan da vergilendirilebilir bir mevcudiyet söz konusu olabilir' anlayışına dayanmaktadır.

Dijital ekonomi faaliyetleri yürüten şirketlerin varlığından ötürü bir ülkeye yeni bir vergilendirme hakkının verilmesine yönelik ihtiyaç, iş modellerinin yıllar içinde küresel, işleyişlerinde dijital ve yaklaşımlarında kullanıcı odaklı hale gelmelerinden kaynaklanmaktadır.¹³ Dijital ekonominin çevrimiçi perakendecilik, sosyal medya platformları ve dijital hizmet abonelikleri gibi yeni iş modelleri, modern bilgi ve iletişim teknolojilerine ve büyük miktarda veri kullanımına dayanmaktadır.¹⁴ Fiziksel mevcudiyet koşuluna dayalı mevcut uluslararası vergi sistemi rabita (nexus) temelli bir sistem ikame edilerek güncellenmektedir. Yeni rabita kuralı, ekonomisi nispeten küçük ülkelere yönelik özel satış eşikleri dâhil olmak üzere belli eşikleri tartışmaya açmış ve OECD Model Vergi Anlaşması'nın (MVA) iş yeri ile ilgili 5. maddesinin yanında yeni bir düzenlemenin şekillendirilmesini gündeme getirmiştir.¹⁵ Özünde mevcut iş yeri kavramı yeni rabita kuralı paralelinde yeni bir boyut kazanmış olacaktır.¹⁶

5 Postler, 2020: 77.

6 Erdem, 2016: 32; Kara ve Öz, 2016: 32.

7 Petrucci ve Buriak, 2018: sec. 2.4.

8 Hurk, 2020: 133.

9 Postler, 2020: 76.

10 Oğuttu, 2020: 810.

11 Olbert ve Spengel, 2017: 44.

https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf (06.06.2021)

12 Das ve Rizzo, 2021: 2.

13 Report (Council of Europe), 2021: para. 28.

14 Kofler vd., 2017: 523.

15 Hurk, 2020: 146.

16 Blum, 2015: 317.

Kapsayıcı Çerçeve bu yeni vergilendirme hakkının yasal zeminini oluşturmak ve etkin biçimde uygulanabilmesini sağlamak amacıyla çalışmalarını artırmıştır. Kapsayıcı Çerçeve bu çalışmaları yürütürken çifte vergilendirmeyi önleyecek ve vergi anlaşmazlıklarını çözüme kavuşturacak bir yaklaşım geliştirmeyi de ihmal etmemektedir. Zira tamamen yeni iş modellerinin oluşumuna yol açan dijitalleşme, mevcut vergi sistemi için önemli soru ve konuları gündeme getirmiş, politik ve teknik düzeyde devam eden uzun tartışmaların önünü açmıştır.¹⁷

Yeni vergilendirme hakkı, konusuna göre iki geniş işletme grubunu kapsayacaktır. Birinci grup, dünya çapında otomatik dijital hizmetler sunan ÇUŞ'lar için olup bu işletmelerin çoğu kişisel verilerin tedariki gibi hizmet tedarikiyle ilgili olarak kullanıcılara dayanmaktadır. Bu kategoriye giren şirketler arasında büyük sosyal ağ platformları, arama motorları ve yayın hizmetleri yer almaktadır. Bunların pazar büyüklüğü ve önemi küresel borsalarda oldukça değerli hale gelmiştir. İkinci grup işletmeler ise tüketiciye yönelik işletmeler olarak dikkat çekmektedir. Başka deyişle, bu işletmeler hem çevrimiçi hem de doğrudan tüketiciye mal ve hizmet satarak gelir elde eden ÇUŞ'lardır. Bunlar ürünlerini satmak, iş bağlantıları kurmak ve belirli tüketici gruplarını hedeflemek için dijital teknolojiyi kullanmakta ve yerel bir fiziksel mevcudiyete bağlı olmaksızın tüketicilerle etkileşime girebilmektedirler.¹⁸

Üç temel öneri, rabıta kurabilme ve kâr tahsisi uygulamalarına köklü değişiklikler getirmekte ve pazar ülkelerinin vergilendirme yetkilerini genişletmektedir.¹⁹ Bununla birlikte, bu üç temel öneri arasında vergilendirme hakkının yeniden tahsisinin amaç ve kapsamı dâhil bazı önemli farklılıklar bulunmaktadır.²⁰ Aşağıdaki alt başlıklarda müşteri ve kullanıcıların bulunduğu pazar ülkelerinin vergilendirme hakkını genişletmeyi amaçlayan bu üç öneri daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

2.1. Kullanıcı Katılımı Önerisi

Dijital ortamlarda yürütülen ekonomik faaliyetlere dair bilgilerin toplanması, bu bilgilerin depolanması ve kullanıcılar tarafından kullanılması ve işlenmesi önemli iş modelleri arasında sayılmaktadır.

Kullanıcı katılımı önerisi, dijital ekonomi faaliyetlerinin yürütüldüğü bir ülkedeki kullanıcıların devamlı ve aktif biçimde bu faaliyetlere katılımının o ülkede oluşturulan değer önemli bir unsuru olduğuna dayanmaktadır. Zira kullanıcıların dijital ekonomi faaliyetlerine katılımlarının, dijitalleşmiş büyük işletmeler nezdinde bir markanın meydana getirilmesine, değerli verilerin üretilmesine ve pazar gücünün oluşturulmasına yardımcı olan önemli kullanıcı kitlelerinin geliştirilmesine katkısı yüksektir. Bu öneri, değer oluşturma kaynağını temsil etmesi bakımından özellikle aşağıda belirtilen sosyal medya platformları, arama motorları, çevrimiçi pazar yerleri gibi iş modelleri için yüksek önem arz etmektedir.²¹

Sosyal medya platformları, kullanıcıların kullanımları neticesinde oluşturulan içeriklerin hacmi ve niteliği sayesinde kullanıcıları hedefleyen ücretli reklamlardan elde edilen gelirlerde önemli bir role sahiptir. Sosyal medya platformlarının ayrıca diğer kullanıcıları cezbedecek paralel bağlantıların geliştirilmesi yoluyla daha geniş bir platform kullanıcıları ağından yararlandıkları söylenebilir. Böylece bu platformlar temel bir iş stratejisi olarak aktif bir kullanıcı tabanına sahip olmakta ve kullanıcıları içeriğe aktif olarak katkıda bulunmaya teşvik etmektedir.

Arama motorlarının çoğu içeriği sosyal medya platformuna benzer biçimde doğrudan veya dolaylı olarak o platformun kullanıcıları tarafından oluşturulmaktadır. Kullanıcı verilerinin yoğun bir şekilde izlenmesi, platform geçmişlerinin bireysel kullanıcılara göre uyarlanmasına, diğer kullanıcılar için ise platform performansının dolaylı olarak iyileştirilmesine ve kullanıcıların ilgi alanlarına göre hedeflenen reklamların satılması yoluyla gelir elde edilmesine olanak tanımaktadır.

Çevrimiçi bir pazarın başarısı, platformun her iki tarafındaki kullanıcı ağının boyutuna ve kullanıcıların sunduğu mal ve hizmetlerin kalitesine ve çeşitliliğine bağlıdır. Çevrimiçi pazar yeri önemli bir iş stratejisi olarak kullanıcıları

17 Kofler vd., 2017: 532.

18 Report, Council of Europe, 30 March 2021: para. 28.

19 Public Consultation Document, 13 February 2019-6 March 2019: para. 10.

20 Programme of Work, 2019: para. 23.

21 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 18-19.

ağ kurmaya sevk etmekle birlikte işletmeler de kullanıcıları halka açık görüş ve yorumlar sunmak ya da doğrudan platforma geri bildirim sağlamak gibi yollarla platformda yer alan mal ve hizmetlerin kalitesinin iyileştirilmesinde etkin rol oynamaya teşvik etmektedir.

Dijitalleşen ekonomilerde değer oluşturduğu aşamada vergilendirme yapılması ve bu değer hangi ülkenin vergilendirme yetkisi içerisinde olduğu önemli bir tartışma konusudur.²² Örneğin A ülkesinde faaliyeti bulunan bir internet platformu üzerinden, B ülkesindeki satıcı ürününü C ülkesindeki alıcıya sattığında vergi sorumlusunun kim olacağı ve hangi ülkede vergilendirileceği; yine A ülkesinde faaliyeti bulunan bir internet platformu üzerinden B ülkesindeki bir kişi yüklediği videolarla yeteneklerini gösterdiğinde ve C ülkesindeki kişi ise bu videoları siteye girerek izlediğinde A ülkesindeki platform reklam geliri elde ederken bunu kısmen B ülkesindeki kişi ile paylaştığında değer ve kârın hangi aşamada oluşturduğu, bunlar arasında nasıl paylaşıldığı ve hangi ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olduğu büyük sorun teşkil etmektedir.²³ Kullanıcı katılımı dolayısıyla oluşan değer, kullanıcı ülkesinde mevcut uluslararası vergi kuralları kapsamında kavranmadığı açıktır. Mevcut sistemde kârın tahsisi ve kullanıcı ülkelere vergilendirme hakkının verilmesi fiziksel iş yeri esasına dayandığından işletmelerin önemli sayıda kullanıcı tabanına sahip bir ülkeden vergiye tabi olmaksızın yüksek tutarlarda gelir elde etmesi bilinen bir gerçektir ve ciddi bir kamuoyu eleştirisi ile karşı karşıyadır. Bundan ötürü kullanıcı katılımı önerisi esas olarak, aktif bir kullanıcı tabanının ekonomik değer meydana getiren faaliyetleri temelinde kâr tahsisine dair yeni kuralların geliştirilmesini amaçlamaktadır.

Öneri, bir kullanıcı ülkeye tahsis edilmesi gereken kâr tutarını belirlemek için geleneksel transfer fiyatlandırma yöntemlerini kullanma zorluklarını kabul etmektedir. Öneri örneğin kullanıcı faaliyetlerince oluşturulan değer emsallere uygunluk ülkesinin uygulanmasıyla belirlenebileceği düşüncesinden uzaktır. Bunun yerine kullanıcıların faaliyetlerine bağlı olarak bir kullanıcı ülkeye tahsis edilen kâr, bir rutin olmayan (bakiye kâr) bölüşümü yaklaşımıyla hesaplanabilecek ve bu kâr bölüşümü de temelde aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilecektir:²⁴

- (1) Bir işletmenin bakiye kârının hesaplanması, yani rutin faaliyet kârlarının emsallerine uygun tahsis edilmesinden sonra geride kalan kârlar;
- (2) Bakiye kârların bir oranının, nicel/nitel bilgilerle veya önceden kararlaştırılmış basit bir yüzdeyle belirlenebilen, kullanıcıların faaliyetlerince oluşturulan değere atfedilmesi;
- (3) Bakiye kârların, gelir gibi üzerinde uzlaşılmış bir tahsis metriğine dayalı olarak, işletmelerin kullanıcılarının bulunduğu ülkeler arasında tahsis edilmesi;
- (4) İşletmelerin mevcut rabıta eşikini (nexus threshold) karşılayan pazar ülkelerinde vergilendirilebilir bir mevcudiyete bağlı olup olmadığına bakılmaksızın bakiye kârı vergilendirme hakkının bu ülkelere verilmesi.

Bu yaklaşıma göre, bir ÇUŞ grubunun rutin faaliyetlerine atfedilen kâr mevcut kurallara göre belirlenmeye devam edecektir. Kullanıcı katılımı önerisiyle, işletmenin rutin olmayan kârının bir oranını yeniden tahsis etmek yoluyla kullanıcı ülkelere tahsisinin yapılması sağlanacaktır. Bir ÇUŞ grubu genelinde rutin olmayan kârın hesaplanmasında önemli zorlukların da söz konusu olduğu açıktır. Diğer taraftan, örneğin kullanıcı katılımının önemli bir değer faktörü olarak kabul edildiği bir iş kolu düzeyinde de rutin olmayan kâr hesaplanırken birtakım ilave zorluklarla karşılaşılabilir. Karşılaşılabilecek ülke anlaşmazlıklarına karşı ve olası çifte vergilendirme sorunlarını en aza indirmek amacıyla güçlü bir uyumsuzluk çözüm mekanizmasının oluşturulmasının gündemde olduğu belirtilmelidir. Yaklaşımın, kullanıcı katılımının değer oluşturmaya önemli bir katkı sağladığı görülen, oldukça dijitalleşmiş işletmeleri hedef alması önerilmektedir. Yaklaşım yukarıda da belirtildiği üzere sosyal medya işletmelerini, arama motorlarını ve çevrimiçi pazarları içermekte ve vergi mükellefleri için idari yükü azaltmak için işletmenin büyüklüğüne dayalı bir dizi ek kısıtlama da içerebilmektedir.²⁵

22 Oktay, 2020: 99-100.

23 Oktay, 2020: 100.

24 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 24.

25 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 25-28.

2.2. Pazarlama Gayrimaddi Haklar Önerisi

Tartışılan bir diğer öneri pazarlama gayrimaddi haklar kavramına dayanmaktadır. Kullanıcı katılımı önerisi gibi bu öneri de kâr tahsisini ve rabita kurallarını değiştirmek üzere tasarlanmıştır. Öneri, bir ÇUŞ grubunun kullanıcı/ müşteri tabanı ve diğer pazarlama gayrimaddi hakları geliştirmek için uzaktan ya da sınırlı bir yerel mevcudiyet aracılığıyla bir ülkeye ulaşabileceği durumla ilgilidir. Öneriyle birlikte pazarlama gayrimaddi haklar ile pazar ülkesi arasında işlevsel bir bağ kurulmaya çalışılmaktadır. Bu işlevsel bağın iki farklı biçimde ortaya çıktığı görülmektedir. Birincisi; marka ve ticari unvan gibi pazar ülkelerinde meydana gelen pazarlama gayrimaddi hakları, ikincisi; müşteri verileri, ilişkileri ve listeleri gibi pazar ülkelerindeki müşterileri ve kullanıcıları hedefleyen faaliyetlerden türetilen diğer pazarlama gayrimaddi varlıkları.²⁶

Öneri, pazarlama gayrimaddi varlıkları ile pazar ülkesi arasındaki bağlantıyı dikkate alarak mevcut transfer fiyatlandırmasını ve vergi anlaşması kurallarını, pazarlama gayrimaddi varlıklarının ve bu tür maddi olmayan varlıklarla ilişkili risklerin pazar ülkesine tahsis edilmesini gerektirecek şekilde değiştirmektedir. Pazar ülkesinin bu tür maddi olmayan varlıklar ve bunlara bağlı risklerle uygun şekilde ilişkilendirilen rutin olmayan gelirin bir kısmını veya tamamını vergilendirmeye yetkili olması, diğer tüm gelirin ise mevcut transfer fiyatlandırması ilkelerine göre grup üyeleri arasında paylaşılması gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, pazarlama gayrimaddi hak kavramının, pazar ülkesine sadece pazarlama gayrimaddi varlıklarına atfedilebilen rutin olmayan gelirin tamamı yerine sadece bir kısmının tahsis edilecek şekilde tasarlanması da gündemdedir. Bu önerinin bir sonucu olarak pazar ülkelerine, vergilendirilebilir bir mevcudiyet söz konusu olmasa da yüksek oranda dijitalleşmiş işletmelerin pazarlama gayrimaddi haklarının bu türden iş modelleri için önemi göz önüne alınarak vergilendirme hakkı verilmektedir.²⁷

Çevrimiçi ortamda tüketicilerle yüz yüze alışverişlerin (consumer-facing business) gittikçe artmasıyla birlikte fiziksel mevcudiyete duyulan ihtiyaç azalmaktadır. Bu durum pazar ülkelerinin vergilendirme yetkisini azaltacak şekilde değiştirmektedir. Önceki yıllarda mevcut uluslararası rejimde bir işletmenin yabancı bir ülkede başarılı bir şekilde yatırım yapması, geniş bir müşteri tabanı oluşturması ve bir değer meydana getirmesi o ülkede bir ölçüde fiziksel mevcudiyet gerektirmekte idi. Ancak günümüzde durum oldukça farklıdır. Dijital teknolojinin kullanımı sayesinde uzaktan toplanabilen ve analiz edilebilen tüketici verileriyle pazar ülkelerinde rahatlıkla önemli tutarda değer üretilebilmektedir. Önerinin, ÇUŞ grubunun pazarlama gayrimaddi varlıklarına atfedilebilen rutin olmayan veya bakiye gelirinin ve bunlara bağlı risklerin pazar ülkesine tahsis edilmesini gerektirecek şekilde mevcut kâr tahsisi ve rabita kurallarını değiştirmesi beklenmektedir. Araştırma ve geliştirme (ArGe) faaliyetleri neticesinde üretilen teknolojiyle ilgili olan gayrimaddi varlıklara atfedilebilen gelir ve rutin pazarlama ve dağıtım işlevleri dâhil olmak üzere rutin işlevlere atfedilebilen gelir gibi diğer tüm gelirlerin mevcut kâr tahsis ilkelerine dayalı olarak dağıtılmaya devam edeceği anlaşılmaktadır.²⁸

Netice itibarıyla pazarlama gayrimaddi varlıklarına atfedilebilen gelir tutarı belirlendikten sonra bu tutar satışlar veya gelirler gibi üzerinde uzlaşmaya varılan bir ölçüye dayalı olarak her bir pazar ülkesine tahsis edilecektir. Pazarlama gayrimaddi varlıkları önerisi uygulamalarının iş dünyası için önemli tartışmalara ve çifte vergilendirmeye neden olacağına dair endişeleri gidermek için önerinin mükelleflere vergi belirliliği (öngörülebilirlik) sağlayacak güçlü bir uyumsuzluk çözüm mekanizması sunması önem arz etmektedir.²⁹

2.3. Önemli Ekonomik Mevcudiyet Önerisi

Ekonomide dijitalleşmenin ve diğer teknolojik ilerlemelerin, işletmelerin önemli bir fiziksel mevcudiyet olmaksızın bir ülkenin ekonomik yaşamına büyük ölçüde dâhil olmalarını sağladığına ve mevcut rabita ve kâr tahsisi kurallarını etkisiz hale getirdiğine yukarıda değinilmiştir.

Önemli ekonomik mevcudiyet önerisine göre bir ülkede vergilendirilebilir bir mevcudiyet, mukim olmayan bir kuruluşun bu ülkeyle dijital teknoloji ve diğer otomatik araçlar vasıtasıyla sürekli bir etkileşim halinde önemli

²⁶ Public Consultation Document, February-March 2019: para. 30-31.

²⁷ Public Consultation Document, February-March 2019: para. 32.

²⁸ Public Consultation Document, February-March 2019: para. 39, 43.

²⁹ Public Consultation Document, February-March 2019; para. 48-49.

bir ekonomik faaliyet yürütmesi durumunda ortaya çıkacaktır. Burada ana faktör sürdürülebilir bir temelde elde edilen gelir olmakla birlikte bu gelir rabitanın kurulabilmesi için tek başına yeterli değildir. Gelir diğer faktörlerle birleştiğinde söz konusu ülkede önemli bir ekonomik mevcudiyetin oluştuğuna dair bir rabita kurulabilmektedir. Bu bağlamda, önemli ekonomik mevcudiyetin oluşması için bir ülkeyle amaçlı ve sürekli etkileşimin aşağıda sayılan unsurlarla kurulabileceği kabul edilebilmektedir:³⁰

- (1) Bir kullanıcı tabanının varlığı ve ilgili veri girişi
- (2) Bir ülkede üretilen dijital içerik hacmi
- (3) Yerel para birimi cinsinden veya yerel bir ödeme şekli ile faturalama ve tahsilat
- (4) Yerel dilde bir internet sitesinin bulunması ve faaliyeti
- (5) Malların müşterilere nihai teslimi veya satış sonrası servis veya onarım ve bakım gibi diğer destek hizmetlerinin işletme tarafından sağlanması sorumluluğu
- (6) Müşterileri çekmek için çevrimiçi veya başka türlü pazarlama ve satış promosyon faaliyetlerinin sürdürülmesi.

Öneri, kârın önemli ekonomik mevcudiyet bağlantılı diğer ülkeye tahsisinin bir oransal bölüşüm yöntemine dayandırılabilirliğini de göz önüne almaktadır. Bu yöntem, birbirini izleyen üç adımın gerçekleştirilmesini gerektirmektedir: Paylaştırılacak vergi matrahının tanımı, vergi matrahını paylaşım için tahsis anahtarlarının belirlenmesi ve ağırlıklandırılması.³¹

Oransal bölüşürme yöntemi rutin ve rutin olmayan kâr arasında herhangi bir ayırım yapmaksızın yeni vergilendirme hakkına konu olan kârın belirlenmesini içermektedir. Mukim olmayan bir teşebbüs tarafından elde edilen kârı belirlemede ilgili grubun veya iş kolunun genel kârlılığını hesaba katmak bir yaklaşım olarak belirlenebilir. Bunun için bölüşürülecek kârın belirlenmesi, seçilecek bir tahsis anahtarı ve bu formülün kârın bir kısmının pazar ülkelerine tahsis edilmesi için uygulanmasının önemi büyüktür. İlgili kârın bölüşürülebilmesi için kullanılacak formülün oluşturulmasında çalışanlar, varlıklar, satışlar ve kullanıcılar gibi faktörler dikkate alınabilecektir.³²

Vergi matrahının, ÇUŞ grubunun küresel kâr oranının belirli bir ülkede üretilen gelire uygulanması yoluyla belirlenmesi mümkündür. Matrah, satışlar, varlıklar ve çalışanlar gibi faktörler dikkate alınarak ülkeler arasında paylaştırılabilir. Ayrıca öneri, kullanıcıların değer oluşturma sürecine anlamlı bir şekilde katkıda bulunduğu işletmeler için kullanıcıların gelir paylaşımında da hesaba katılacağını öngörmektedir. Yine aynı biçimde öneri ayrıca bir tahsilat mekanizması ve yaptırım aracı olarak olası bir vergi tevkifatının uygulanmasını da içermektedir. Başka deyişle, diğer ülkede önemli bir ekonomik mevcudiyete sahip olan bir işletmeye yapılan ödemelerde düşük oranda brüt esaslı vergi tevkifatı söz konusu olabilecektir.³³

2.4. Önerilerin Karşılaştırılması

Üç öneri de rabita ve kâr tahsisi kurallarında değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda geleneksel rabita kavramı yeniden ele alınmakta ve fiziksel bir mevcudiyete göre belirlenen vergilendirme hakkının ötesine geçilmektedir. Her üç öneri de kârın belirlenmesi için küresel bir yaklaşım sergilemektedir. Kâr tahsisi konusunda, kullanıcı katılımı ve pazarlama gayrimaddi varlıklar önerileri bakiye kâr bölüşümü yaklaşımını benimsemişken önemli ekonomik mevcudiyet önerisi tahsilata yönelik bir vergi tevkifatı mekanizmasını da içerebilecek şekilde bir oransal bölüşüm yaklaşımını tasarlamıştır.³⁴

30 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 51.

31 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 52.

32 Programme of Work, 2019: para. 30.

33 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 53, 55.

34 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 56.

Kullanıcı katılımı ve pazarlama gayrimaddi varlıklar önerileri benzer özelliklere sahiptir. Her iki öneri de ticari kârın değerini meydana getirildiği ülkelerde vergilendirilmesi ilkesine dayanmakta ve kâr tahsisi ve rabıta kurallarının bu ilkeyi daha iyi yansıtabilecek şekilde değiştirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Önerilerin temel amacı kullanıcıların veya müşterilerin bulunduğu ülkelere tahsis edilen kârın payını artırmaktır. Bu ortak noktalarına rağmen, önerilerin farklı kavramsal kökenlerinin bulunduğu unutulmamalıdır. Kullanıcı katılımı önerisi, dijital işletmelerin içerik, veri ve güçlü ağ etkileri dâhil olmak üzere kullanıcıların katılımı, etkileşimi ve katkılarından elde edilen değerle ilgilenmektedir. Bunun bir işareti de işletme kârlarının kullanıcıların bulunduğu ülkelere yeniden tahsisinin haklı bulunmasıdır. Pazarlama gayrimaddi varlıklar önerisi ise bir ülke ile bu ülkeye ilişkin pazarlama gayrimaddi varlıklar arasındaki bağlantıyı vurgulamaktadır. Bu öneri işletme kârlarının müşterilerin bulunduğu ülkelere yeniden tahsisini veya pazarlama gayrimaddi varlıklarına atfedilebilen kârların bir kısmı üzerinden vergilendirme hakkı verilmesini haklı görmektedir. İki öneri arasındaki temel farklılıklar esasında önerilerin farklı kapsamlarına işaret etmektedir. Kullanıcı katılımı önerisi yalnızca sosyal medya platformlarına, arama motorlarına ve çevrimiçi pazarlara uygulanabilirken, pazarlama gayrimaddi varlıklar önerisi önemli pazarlama gayrimaddi varlıkları olan çok daha geniş bir işletme yelpazesine uygulanabilecektir. Bununla birlikte, her iki öneri de işletmelerin günümüzde fiziksel mevcudiyeti olmadan da pazar ülkelerinde aktif bir mevcudiyete veya katılıma sahip olabileceği gerçeğini kabul etmektedir.³⁵

2.5. Kârın Belirlenmesi, Tahsisi, Tahsilatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Yeniden tahsis edilecek kâr (veya zarar) miktarı, mevcut işlemsel transfer fiyatlandırma yöntemleri kullanılarak belirlenmemektedir. Bunun yerine, bu tür kârı belirlemek için yeni bir tür bakiye kâr bölüşüm yöntemi zorunlu görünmektedir. Bununla birlikte, kullanıcı katılımına, pazarlama gayrimaddi varlıklarına veya bazı alternatif formülasyonlara atfedilebilen bu özel kâr işleminden ayrı olarak mevcut kâr tahsisi kuralları uygulanmaya devam edecektir. Yeniden tahsis edilecek kârın belirlenmesi için (1) bölüştürülecek toplam ya da birleşik kârın tespiti, (2) bu toplam veya birleşik kârın bakiye (yani rutin olmayan) kısmının rutin işlemlere tahsis edilebilir getirilerin çıkarılarak tespiti ve (3) bakiye kârın yeniden dağıtılacak kısmının tespiti gerekmektedir.³⁶

Modifiye edilmiş bakiye kâr bölüşüm yöntemi olarak adlandırılan yöntemle bir ÇUŞ grubunun rutin olmayan kârının piyasalarda oluşan değeri yansıtan ve mevcut kâr tahsis kurallarınca kavranamayan bir kısmı pazar ülkelere tahsis edilecektir. Yeni vergilendirme hakkının tüm kârı kapsamaması amaçlanmadığı için bahsi geçen kâr bölüşüm yöntemi mevcut transfer fiyatlandırma kurallarıyla birlikte varlığını sürdürecektir.³⁷

İlgili kullanıcı veya pazar ülkeye yeniden tahsis edilecek kâr (veya zarar), üzerinde anlaşmaya varılan bir tahsis ölçüsü temelinde paylaşılacaktır. Bu ölçünün, her ülkede meydana getirilen değeri temsil edebilmesi için hem vergi mükellefleri hem de vergi makamları tarafından yönetilebilir olmasının önemi büyüktür. En basit yaklaşımla bu kâr satışlara veya gelirlere dayalı olarak kullanıcı veya pazar ülkelerine tahsis edilebilecektir, ancak kullanıcılar ve belli ülkelerdeki harcamalar gibi unsurları içeren diğer yaklaşımlar da değerlendirilebilecektir. İlgili kullanıcı veya pazar ülkelere tahsis için kullanılan yöntemin, ilgili rutin olmayan veya bakiye kâr miktarını belirlemek için kullanılan yöntemle desteklenmesi öngörülmüştür.³⁸

Verginin tahsilatı konusunda öncelikle vergi borç ve yükümlülüklerini üstlenen dar mükellef bir işletmenin belirlenmesi ve gerekli tahsilat düzenlemelerinin yeniden ele alınması gerekmektedir. Bunun için basitleştirilmiş tescil tabanlı toplama mekanizmalarının (simplified registration-based collection mechanisms) tasarlanması, güçlü bilgi değişimi ve iş birliği mekanizmalarıyla birlikte bir seçenek olarak düşünülebilir. Ayrıca, beyan yükümlülüklerini içerecek şekilde mükelleflerin vergi uyumu kolaylaştırılacak ve ÇUŞ'ların bu süreci tek bir şirket üzerinden yürütmelerine izin verilecektir.³⁹ Bununla birlikte, tamamlayıcı bir önlem olarak çifte vergilendirmeye yol açmayan bir vergi tevkifatı da söz konusu olabilecektir.⁴⁰

35 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 58-59, 60, 65.

36 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 73-74.

37 Programme of Work, 2019: para. 28-29.

38 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 77-78.

39 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 1 July 2021: 7.

40 Programme of Work, 2019: para. 45-46.

Yeni kâr tahsis önerileri, ÇUŞ grubu artık kârlarının kullanıcı veya pazar ülkelere yeniden tahsisini öngördüğünden çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik mevcut anlaşma hükümlerinde bazı değişiklikleri gerektirmektedir. Dolayısıyla öneriler kapsamında ÇUŞ grubu üyelerine tahsis edilen kâr miktarındaki ayarlamaların ilgili işletmeler arasında çifte vergilendirmeyi önleyecek şekilde tasarlanması önemlidir. Ayrıca, yeni önerilerin güçlü uyumsuzluk çözüm mekanizmalarını içermesi, olası çifte vergilendirme sorunlarına meydan verilmemesini teminen gerekli görülmektedir. Vergi anlaşmalarına dair hususlarla ilgili olarak anlaşmaların 5. maddesinde yer alan "iş yeri"nin yeni tanımının, madde 7 ve 9'daki tahsis kurallarındaki değişikliklerle birlikte değerlendirilmesi veya tamamlanmasıyla mümkün olabileceği ifade edilmelidir. Bununla birlikte belirtilmelidir ki anlaşmaların mevcut hükümleri işletmeler veya bir işletmenin bölümleri arasındaki işlemlerle ilgili iken yeni öneriler bir ÇUŞ grubundaki birden fazla kuruluşun birleşik kârıyla ilgilidir.⁴¹

Yeni rabita ve kâr tahsis kuralları bağlamında mevcut anlaşmazlık önleyici usullerde değişiklikler ya da iyileştirmeler kapsayıcı çerçeve üyelerince değerlendirilmektedir. Uyuşmazlıkların çözülmesi için çok taraflı bir yaklaşıma duyulan ihtiyaç iyice belirginleşmeye başlamıştır.

Öte yandan, hüküm eklenmek suretiyle iş yeri tanımının değiştirilmesinin önemli bir ekonomik varlık için kaynak ülke vergilendirmesini garanti etmeyeceği belirtilmelidir. Ülkeler nezdinde anlaşmaya varılan hükmün aynı zamanda iç mevzuata da aktarılması gerekebilecektir. Aksi takdirde, sadece önemli bir ekonomik mevcudiyetin varlığı pazar ülkesinde etkili bir kaynak ülke vergilendirmesiyle sonuçlanmayacaktır.⁴²

Ayrıca vergilendirilebilir yeni bir mevcudiyet kavramı yoluyla yeni ve ayrı bir rabita kuracak bağımsız anlaşma maddesi hükmünün geliştirilmesi de gündemdedir. Böylece fiziksel mevcudiyet şartıyla sınırlandırılmayan yeni bir işletme mevcudiyeti kavramını gündeme getiren ve pazar ülkelere belirlenen kâr ölçüsü üzerinden vergilendirme hakkı veren yeni bir rabita kuralının anlaşma zemini kurulmuş olacaktır.⁴³

Sütun 1 kapsamındaki önerilerin, bir ÇUŞ grubunun kârının bir kısmı üzerinden vergilendirme hakkının yeniden tahsisini öngörmelerinden ötürü pazar ülkelerin yeni vergilendirme hakkını nasıl kullanacağı ve mukim ülkelerin ilgili gelirin çifte vergilendirilmesini nasıl önleyebileceği hakkında sorulara yol açması mümkündür. Yeni vergilendirme hakkına dair mevcut çifte vergilendirmeyi önleme mekanizmalarının yeterliliği ile ilgili yeni sorular da gündeme gelebilecektir.⁴⁴

Özetle, yeni vergilendirme hakkı kapsamında formüle dayalı bir kâr tahsisinin mevcut vergilendirme haklarına ve emsallere uygunluk ilkesine ilave edilmesi durumunda vergilendirmede karmaşık bir yapı söz konusu olabilecektir. Böyle bir karma kâr tahsis mekanizması sadece yeni çifte vergilendirme risklerine neden olmakla kalmayıp aynı zamanda bunlarla başa çıkmak için yeni vergiden kaçınma kuralları da gerektirebilecektir. Bu bağlamda, yeni uluslararası vergi planlama fırsatları ve ÇUŞ'lar ve ülkeler için yeni kurallara uyum maliyetleri doğabilecektir.⁴⁵

3. SÜTUN 1'İN TEMEL BİLEŞENLERİ

Sütun 1, ÇUŞ'ların fiziksel bir iş yerine sahip olmaksızın pazar ülkelerde elde ettikleri gelirlerinin bu ülkeler arasında paylaştırılması için yeni bir iş yeri tanımının oluşturulmasına ve vergi belirliliğini artırmaya yönelik öneriler içermektedir. Sütun 1 temelinde vergilendirme rejimi mevcut uluslararası vergilendirme rejimine ilaveten yeni bir vergilendirme hakkı oluşturarak kaydırılan kârın düzeltilerek doğru ülkelerde vergilendirilmesini sağlamaya çalışmaktadır.⁴⁶ Buna göre pazar (kaynak) ülke iki farklı şekilde (Tutar A/Amount A-Tutar B/Amount B)" vergilendirilebilir gelir hesaplayacaktır. Tutar A fiziksel iş yeri olmasa da pazar ülkeye rutin olmayan kâr üzerinden vergilendirme hakkı sağlamaktadır. Rutin kârı ise mukim ülke vergilendirecektir. Öte yandan, pazar ülkede fiziksel bir iş yeri mevcutsa pazar ülkeye Tutar B adı altında rutin dağıtım ve pazarlama fonksiyonuna atfen

41 Public Consultation Document, February-March 2019: para. 80-82.

42 Blum, 2015: 323.

43 Programme of Work, 2019: para. 40.

44 Programme of Work, 2019: para. 41.

45 Schreiber, 2020: 340.

46 Fedan, 2021: 384.

emsaline uygun sabit bir getiri üzerinden vergilendirme hakkı verilerek transfer fiyatlandırması uyumsuzluklarının önlenmesi ve vergide belirlilik sağlanması amaçlanmaktadır.

Ayrıntılı biçimde incelendiğinde Sütun 1'in üç bileşen halinde tasarlandığı anlaşılmaktadır: (1) Bir ÇUŞ grubunda hesaplanan bakiye kâr payı üzerinden pazar ülkeler için yeni bir vergilendirme hakkını belirleyen (Tutar A); (2) pazar ülkesinde emsallere uygunluk ilkesine uygun biçimde fiziksel olarak yapılan belirli temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri için söz konusu olan sabit bir getiri; (3) etkili uyumsuzluk önleme ve çözüm mekanizmaları yoluyla vergi belirliliğini iyileştirme süreçleri.

Tutar A		Tutar B	Vergi Belirliliği
Kapsam	Rabita	Kapsam	Tutar A için Uyuşmazlık Önleme ve Çözümü
Gelirin Kaynağı	Vergi Matrahının Belirlenmesi	Tahsis Edilecek Kâr Tutarı	Tutar A'nın Ötesi için Uyuşmazlık Önleme ve Çözümü
Kâr Tahsisi	Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi		
Uygulama ve Yönetim			

Şekil 1: Sütun 1'in Yapı Taşları

Kaynak: OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 7.

Uluslararası vergi sistemini yeni iş modellerine uyarlamayı amaçlayan Sütun 1, kâr tahsis ve rabita kurallarında gereken değişiklikleri görev edinmiştir. Bu bağlamda Sütun 1, pazar ülkelerinin vergilendirme hakkını genişletecek çerçeveyi oluşturmaya, diğer yandan uyumsuzluk önleme ve çözüm mekanizmaları öngörerek vergi belirliliğini önemli ölçüde artırmaya çalışmaktadır. Sütun 1'in yapı taşlarındaki teknik çalışmalarda önemli mesafeler kat edilmiştir. Ayrıca aşağıda belirtilen konularda politik kararların alınmasında ısrarcı olunmuştur:⁴⁷

Kapsayıcı Çerçeve'nin Sütun 1'e dair daha dar bir dijital iş modelleri grubuna odaklanmak isteyen ülkelerle olası çözümün daha geniş bir faaliyet kapsamını kavraması gerektiğini savunan ülkeler arasındaki boşluğu doldurmaya çalışması dikkat çekmektedir. Geline aşama itibarıyla Sütun 1'e dair oluşturulan yeni vergilendirme hakkının Otomatik Dijital Hizmetler (Automated Digital Services-ADS) ve Tüketiciyle Yüz Yüze İşler (Consumer Facing Business-CFB) olarak iki faaliyet kategorisini kapsayacağı, hatta bu kapsamın ötesine geçileceği anlaşılmıştır. Çalışmaların başlarında uygun bir çözüme ulaşmak adına bazı ülkelerin önce ADS ve daha sonra CFB olmak üzere aşamalı bir uygulamayı savunmuş olduklarını belirtmekte yarar vardır.

ADS'yi tanımlamaya çalışan yaklaşım, ÇUŞ'ların otomatikleşmiş ve standartlaştırılmış bir temelde küresel bir müşteri veya kullanıcı tabanına ticarileştirilen verilerden elde edilenler dâhil ADS'nin sağlanmasından gelir elde edebileceklerini ve bunu uzaktan yapabileceklerini kabul etmektedir. ADS'nin genel tanımında iki unsur dikkat çekmektedir. Öncelikle faaliyetin icrasında otomatikleşmişlik ve asgari insan müdahalesi esas olmalıdır. Ayrıca faaliyet internet ya da elektronik bir ağ üzerinden sağlanabilmelidir. ADS, birden fazla ülkede geniş bir müşteri veya kullanıcı kitlesine yönelik standartlaştırılmış bir biçimde sağlanan otomatikleşmiş dijital hizmetlerden gelir elde eden şirketlerle ilgilidir. Bu şirketlerin söz konusu faaliyetlerinin kapsamına çevrimiçi arama motorları,

⁴⁷ OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 6, 8.

sosyal medya platformları, çevrimiçi aracı platformlar, çevrimiçi içerik akışı, çevrimiçi oynanan oyunlar, bulut bilişim hizmetleri, çevrimiçi reklam hizmetleri, standartlaştırılmış çevrimiçi öğretim hizmetleri, çevrimiçi aracılık platformları ve kullanıcı verilerin satışı gibi faaliyetlerin girmesi öngörülmektedir.⁴⁸

CFB'yi tanımlamaya çalışan yaklaşım ise bir pazar ülkesinin ekonomik yaşamına aktif ve sürdürülebilir bir şekilde katılma özelliğini dikkate alarak Tutar A'nın kapsamına daha geniş CFB'lerin dâhil edilmesini öngörmektedir. Böylece yaklaşım, kapsamın ADS sağlayan işletmelerin ötesine geçtiğini kabul etmektedir. Zira CFB tüketicilerle yerel bir fiziksel varlığa sahip olmanın ötesinde ticari etkileşim kurabilmektedir. Bu etkili ve sürdürülebilir etkileşim tüketicilere yönelik ÇUŞ'lar için önemli değerler meydana getirebilmektedir. Hem ADS hem de CFB olan faaliyetler için ADS tanımının geçerli olacağını belirtmekte yarar vardır. Örneğin, müzik, film ve belli yazılımlar çevrimiçi olarak ADS kapsamında ya da ÇUŞ tarafından fiziksel bir ortamda CFB kapsamında teslim edilebilmektedir. Özetle, CFB hizmetlerinin doğrudan tüketicilere verilen hizmetleri veya satılan malları içerdiği söylenebilir. Bu tür hizmetlerin kapsamına örneğin yazılım, cep telefonları gibi kişisel bilgi teknolojisi ürünleri, giysi, banyo malzemeleri, kozmetik ürünler, lüks ürünler, markalı yiyecek ve içecekler, restoran ve otel sektörüne dair lisanslamalar gibi franchise modelleri ve otomobiller girebilmektedir.⁴⁹

Tutar A'nın kapsamını tanımlayan ikinci unsur ise eşik testinin tesisidir. Yukarıda bahsedilen faaliyet testini karşılayabilen bir ÇUŞ'un konsolide gelirinin ve iç pazar dışındaki kapsam içi gelirinin belli bir eşiği geçmiş olması beklenmektedir. Dolayısıyla Tutar A kapsamına girmek için küresel gelir testi ve asgari yabancı gelir testi olarak iki eşik testi söz konusudur. Küresel gelir testi bir ÇUŞ'un boyutunu belirlemek bakımından kullanımı kolay bir ölçüt olarak kabul edilmektedir. Ülkeden ülkeye raporlamada (country-by-country reporting-CbCR) kullanılan bir eşik olarak 750 milyon avronun altında bir küresel geliri olan ÇUŞ'ların kapsam dışında tutulması idari ve uyum maliyetleri göz önüne alındığında mâkul bulunmaktadır. Yabancı gelir testinde ise küresel gelir testini aşan ÇUŞ'ların aynı zamanda diğer ülkedeki faaliyetlerden elde ettiği gelirin belirlenecek bir eşiği geçmesi (CbCR'da 50 milyon avro olarak belirlenmiştir) beklenmektedir.⁵⁰

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) sonradan vazgeçmişse de yeni vergilendirme hakkının, ÇUŞ gruplarının Sütun 1'e tabi olmayı tercihlerine bırakan güvenli liman (safe harbour) temelinde uygulanmasını önermiştir. Güvenli limanların BEPS ve çifte vergilendirme riski taşınmasının ülkeler nezdinde endişeyle karşılandığı hatırlanmalıdır.⁵¹ G20/OECD üyesi ülkeler dijital ekonominin vergilendirilmesinde 2020 yılı sonuna kadar ortak bir çözüm üzerinde uzlaşmayı planlamışlarsa da ABD tarafından Sütun 1'e dair yapılan itirazlar nedeniyle amaçlanan sürede uzlaşmaya varamamışlardır. Facebook, Twitter, Google, Instagram, Youtube gibi sisteme üye olanların veya sistemi kullananların sayısına paralel olarak şirketin reklam gelirlerinde ve gayrimaddi değerlerinde artışların olduğu ve bu şirketlerin ağırlıklı olarak ABD menşeli olduğu göz önüne alındığında ABD'nin bunların vergilendirilmesine ve dolayısıyla vergilerin paylaşılmasına olan itirazının nedeni daha iyi anlaşılacaktır.⁵²

Sütun 1'in kapsam içinde olması hedeflenen şirketlerin isteğine bağlı bir uygulama olarak şekillendirilmesi yönündeki ayrık ve amaç saptıran ABD tutumu, çalışmaları bir süre sektöre uğratmıştır.⁵³ Başta İngiltere, Fransa, Macaristan ve Türkiye olmak üzere bazı ülkeler dijital reklam ve hizmet vergilerini yürürlüğe koyarak tepkilerini göstermeye başlamıştır.⁵⁴ ABD'nin bu önerisinden vazgeçmesinde pek çok ülkenin Sütun 1'e dair seçimlik bir uygulamanın dijital ekonominin vergilendirilmesiyle ilgili tüm süreci riske atacağını iddia etmelerinin etkili olduğu söylenebilir.⁵⁵ Ayrıca, Covid-19 salgınının yol açtığı ekonomik daralma ve aşırı harcamalardan ötürü ülkelerin vergi gelirlerine olan ihtiyaçlarının şiddetlenmesinin ve salgın döneminde dijital ekonomi faaliyetlerinin hemen hemen tüm sektörlerdeki hızlı artışı bu kararda etkili olmuştur.⁵⁶

48 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 24, 26, 29-30.

49 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 31-32, 53-56.

50 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 36, 174, 185.

51 Chand ve diğerleri, 2020: 575.

52 Oktay, 2020: 108.

53 Uyanık, 2021: 3-4.

54 Uyanık, 2021: 3-4.

55 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 167-169.

56 Uyanık, 2021: 4.

Öte yandan, kapsam, rabita ve kâr tahsisi bakımından farklı eşik tutarların ve yüzdelerin belirlenmesine bağlı olan yeni vergilendirme hakkı bağlamında ne kadar bakiye kârın yeniden tahsis edileceğine ilişkin kapsama dair anlaşmanın temin edilmesi önemlidir. Ayrıca, bazı Kapsayıcı Çerçeve ülkeleri dijitalleşmenin kolaylaştırdığı uzaktan pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde bakiye kârın ötesinde rutin kârın da bir kısmının pazar ülkelere tahsis edilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Hatta bazı ülkeler ADS gibi belirli ticari faaliyetler için pazar ülkelere yeniden tahsis edilen kâr tutarını artırmak veya işletmenin kârlılığına bağlı olarak ölçülebilir bir yeniden tahsis için farklılaştırma mekanizmaları da önermişlerdir.

Vergi belirliliği ile ilgili olarak ise Kapsayıcı Çerçeve ülkeleri Tutar A için etkili uyumsuzluk çözümü için yeni bir mekanizmaya duyulan ihtiyaç konusunda hemfikir olsalar da Tutar A'nın ötesinde zorunlu bağlayıcı uyumsuzluk çözümünün kapsamına ilişkin ülkeler arasında görüş farklılıkları devam etmektedir.

3.1. Tutar A Kapsamında Yeni Vergilendirme Hakkı

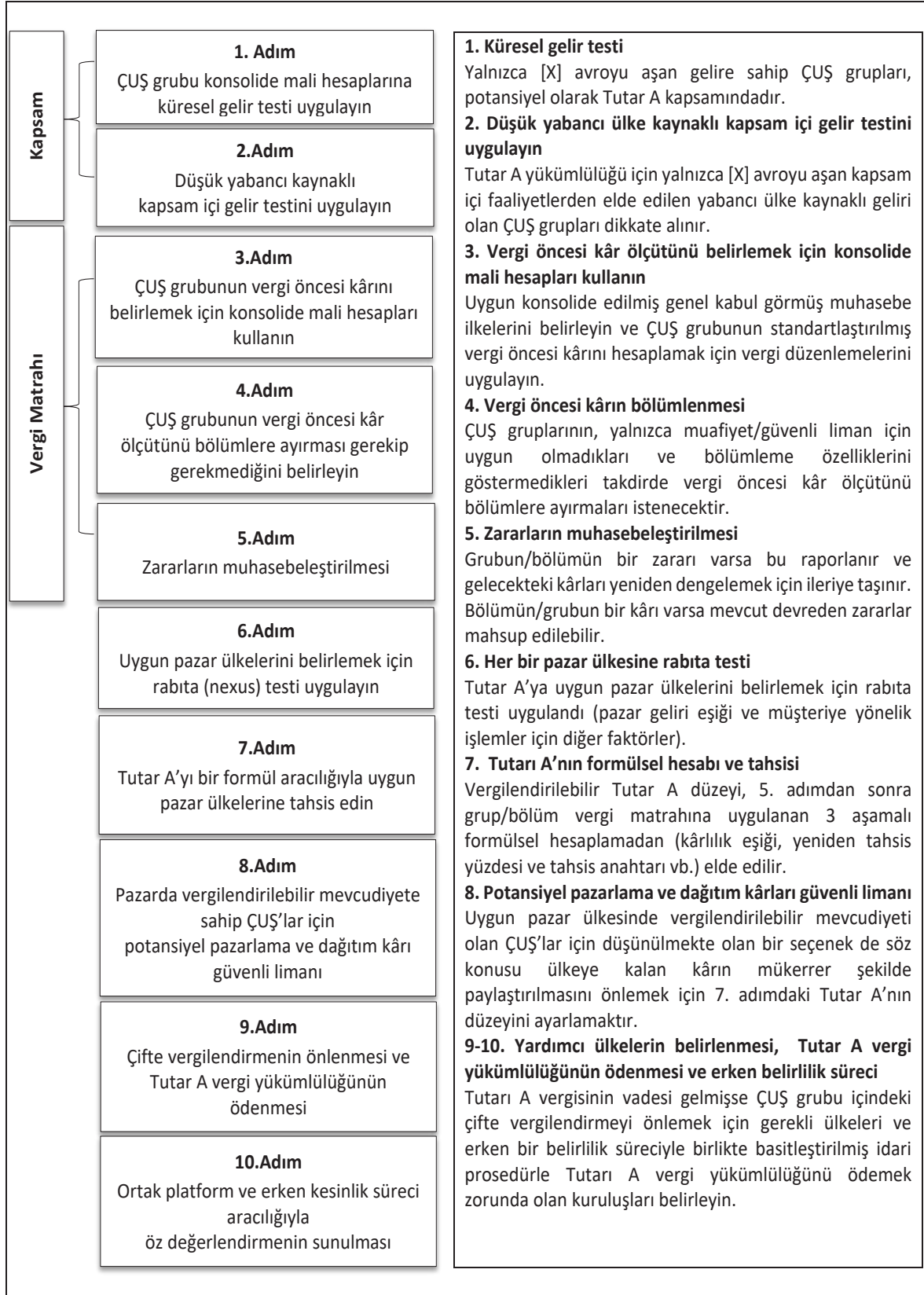
Tutar A'nın mantığı pazar ülkelerindeki müşterilerle herhangi bir fiziksel mevcudiyet gerekmeden dijital kanallarla uzaktan etkileşim kurularak oluşturulan değere dayanmaktadır.⁵⁷ Tutar A'nın kapsamı faaliyet testi ve eşik testi olarak iki unsur ile belirlenmeye çalışılmış, ancak kapsam içi faaliyetler yeni iş modellerini içerecek biçimde oldukça geniş tasarlanmıştır.

Başta Tutar A kapsamında yeni vergilendirme hakkının az sayıda ÇUŞ ile sınırlı olmaması planlanmışken gelinen aşamada 20 milyar avro ve %10 vergi öncesi kârlılık eşliğini aşan ÇUŞ'ların kapsama girmesi kararlaştırılmıştır.⁵⁸ Dolayısıyla yeni vergilendirme hakkı şimdilik en büyük ve en kârlı şirketlerle sınırlı kalmıştır. Bunda ÇUŞ'ların sayısının yönetilebilir bir düzeyde tutulması ve uyum maliyetlerinin minimize edilmesi ihtiyacının ve ABD'nin bu yöndeki taleplerinin etkili olduğu söylenebilir. Tutar A'ya ulaşmak isteyen pazar ülkelerin yeni rabita kurallarıyla tanımlanabilmeleri de önemlidir. Uygulamada çoğu ÇUŞ, Tutar A'yı, başka deyişle vergi matrahını konsolide hesaplarına (kapsam dışı faaliyetlere sahip grupları dâhil) göre hesaplayacaktır. İlgili ticari faaliyetin zaman içinde kârlı olmadığı durumlarda bir zarar aktarma rejiminin (loss carry-forward) tesis edilmesi de önem arz etmektedir. Tutar A'nın yalnızca ekonomik kâr için geçerli olmasını sağlamak amacıyla ÇUŞ'ların maruz kaldıkları mevcut zararları dikkate almalarına izin verilmektedir. Rejim esasında geçmişteki zararları gelecekteki kârlardan indirebilmek için bir mekanizma öngörülmektedir. Tutar A zararları grup düzeyinde (veya gereken durumlarda birim/sektör-segment düzeyinde) tek bir hesapta korunacak ve ileriye taşınacak ve münferiden pazar ülkelere tahsis edilmeyecektir. Bir ÇUŞ'un yeni vergilendirme hakkı kapsamına tabi olduğu durumlarda hem vergi idareleri hem de vergi mükellefleri nezdinde beyan ve ödemenin karmaşıklığını, yükünü ve maliyetini en aza indirmek için basitleştirilmiş bir idari süreç geliştirilmesi umulmaktadır. Ayrıca Tutar A'ya yönelik yeni bir vergilendirme hakkı iç hukukta yapılan değişiklikler yoluyla uygulanacak ve özellikle çok taraflı bir anlaşmayı gerektirebilecektir.⁵⁹

⁵⁷ Postler, 2020: 78.

⁵⁸ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021: 1.

⁵⁹ OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 10.



Şekil 2: Tutar A'ya Dair Süreç Adımları

Kaynak: OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: 16.

ABD’de Trump döneminde Tutar A’nın kapsamına bulut bilişim, aracılık platformları, çevrimiçi reklam, video-müzik platformları gibi tamamen otomatik dijital hizmetler ile belli koşulları sağlaması halinde cep telefonu, yazılım gibi kişisel bilgi işlem ürünleri, giysi, banyo malzemeleri, lüks ürünler, kozmetik ürünler, markalı yiyecek ve içecek satışları ile restoran ve otel sektörünü içeren lisanslamaları içeren franchise modelleri gibi tüketiciye yönelik işlerin girmesi öngörülmektedirken, Biden yönetimi “Geniş Kapsam Yaklaşımı (Comprehensive Scoping Approach)” önerisini ısrarla savunmuş ve bunda başarılı olmuştur. Bu yaklaşıma göre kapsamın faaliyet türleri itibarıyla belirlenmesi yerine belirli küresel ciro ve kârlılık oranını aşan ÇUŞ’lar Tutar A’nın kapsamına girmektedir. Netice itibarıyla Tutar A’nın kapsamına yukarıda belirtildiği gibi küresel cirosu 20 milyar avroyu ve %10 kârlılık eşliğini⁶⁰ aşan ÇUŞ’lar girecek ve birleştirilmiş yaklaşımın uygulanmaya başlamasından itibaren 7 yıl sonra küresel ciro eşliğinin düşürülmesi (10 milyar avroya) gündeme gelebilecektir. Bununla birlikte, doğal kaynakların çıkarılması/işletilmesi ile finansal hizmetler kapsam dışında bırakılmıştır.⁶¹ Kapsam dâhilindeki ÇUŞ’lar için, gelirin %10’unu aşan kâr olarak tanımlanan bakiye kârın %20-%30’unun gelir tabanlı bir dağıtım anahtarıyla pazar ülkelere dağıtılması hususunda uzlaşıya varılmıştır.⁶² 8 Ekim 2021 tarihindeki toplantıda ise dağıtım anahtarının %25 olmasında mutabık kalınmıştır. Sonuç olarak, %10 kârlılık düzeyini aşan kârın %25’inin pazar ülkelere dağıtılması söz konusu olacaktır.

Öte yandan, Tutar A kapsamında yeni vergilendirme hakkının önemli bir özelliği olarak ‘de minimis’ yabancı kapsamlı gelir istisnasının (carve-out) da eşlik ettiği yıllık konsolide grup gelirine dayalı bir gelir eşiği (revenue threshold) dikkat çekmektedir. Bu eşiğin uyum maliyetlerini azaltmak amacıyla düşünüldüğü anlaşılmaktadır. Buna göre, Tutar A’nın pazar ülkelere dağıtılabilmesi için özel amaçlı bir rabıta kuralı geliştirilmiş olup bir ÇUŞ bir pazar ülkesinde 1 milyon avroyu aşan tutarda gelir elde ettiğinde, pazar ülke Tutar A’dan pay alabilecek, Gayrisafi Yurtiçi Hasılası 40 milyar avrodan düşük ülkeler için ise bu eşik 250.000 avro olarak uygulanacaktır.⁶³ Bu türden bir yaklaşımın OECD’nin ve Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin geliştirmekte olan ülkeler lehine uzlaşmaya istekli olduğunu ortaya koyduğu söylenebilir.⁶⁴

3.2. Tutar B Kapsamında Temel Pazarlama ve Dağıtım Faaliyetlerinden Elde Edilen Sabit Getiri

Pazar ülkede fiziksel bir iş yeri mevcutsa “Tutar B” adı altında rutin dağıtım ve pazarlama fonksiyonu için emsaline uygun sabit bir getiri üzerinden vergilendirme hakkı söz konusu olmaktadır. Transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının önlenmesi ve vergide belirlilik sağlanması için böyle bir tutarın belirlenmesi önemsenmektedir. Tutar B ilke olarak kaynak ülkede fiziksel bir iş yerinin bulunması halinde rutin dağıtım ve pazarlama fonksiyonu için emsaline uygun sabit bir getiriyi temsil etmektedir.

Tutar A üzerinde çok kısa bir süre içinde küresel düzeyde uzlaşıya varabilme baskısı varken Tutar B üzerinde aynı baskı söz konusu değildir.⁶⁵ Tutar B’nin belirlenmesinin mevcut kuralların uygulanmasıyla ilgili uyum maliyetlerini azaltabileceği söylenebilir.⁶⁶

Tutar B’nin iki yönlü bir amacı söz konusudur. Birinci amaç, vergi idareleri için transfer fiyatlandırması kurallarının yönetiminin basitleştirilmesi ve vergi mükellefleri için uyum maliyetlerinin düşürülmesi; ikincisi, vergi belirliliğinin artırılması ve vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki sorunların azaltılmasıdır. Tutar B, pazar ülkelerinde “temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri” gerçekleştiren ilgili taraf distribütörlerinin ücretlerini standart hale getirmektedir. Temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri, ilişkili taraflardan satın alınıp ilgisiz taraflara yeniden satım ve rutin bir distribütör işlevi olarak tanımlanabilmektedir. Bazı Kapsayıcı Çerçeve ülkeleri Tutar B’nin kapsamına dair dar yaklaşımı tercih ederken bazıları geniş yaklaşımdan yanadır. Dar kapsamdan yana olan ülkeler, komisyoncuları, satış acentelerini ve temel olmayan pazarlama ve dağıtım faaliyetleri yürüten diğer işletmeleri B Tutarı kapsamına dâhil etmemeyi tercih etmektedirler. Bunun nedeni olarak bunların kapsam dâhilinde sayılmaları halinde ihtiyaç duyulan çalışmaların kapsamının genişlemesi ve doğuracağı ilave idari ve

60 Temmuz 2021’de 131 Kapsayıcı Çerçeve üyesi 20 milyar avronun üzerinde küresel ciro ve %10’un üzerinde kârlılık eşikleri üzerinde anlaşmaya varmıştır. Ekim 2021’deki 136 ülkenin ortak beyanatında da aynı tutar ve oran korunmuştur.

61 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 2021: 1.

62 G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué, 2021: 3; Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 2021: 2.

63 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 2021: 1.

64 Fedan, 2021: 385.

65 Dykes and Keegan, 2021: 124.

66 Dykes and Keegan, 2021: 124.

teknik karmaşa gösterilmektedir. Kapsamda olası genişlemenin uzlaşmayı da zora sokacağı ayrı bir endişe kaynağıdır. Bununla birlikte bazı ülkeler, komisyoncular ve satış acenteleri ile rutin pazarlama ve dağıtım faaliyetleri yürüten kuruluşlar arasında fazla fark görmemelerinden ötürü bunların da B Tutarı kapsamına alınmalarını istemektedirler. Tutar B'nin kapsamına dâhil edilmesi gereken temel faaliyetlerin genişlemesi hususunda özellikle gelişmekte olan ülkelerin ısrarlı olduğu söylenmelidir.⁶⁷

B Tutarı, bir piyasada tanımlanmış temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini gerçekleştiren ÇUŞ gruplarına ait işletmeler için geçerli olacağından A Tutarının kapsam alanında olmadığı belirtilmelidir. B Tutarının, ÇUŞ grubuna yönelik ürünlerin dağıtımı için temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri yürüten bir pazar ülkesinde kurulu grup şirketlerine yapılan ödeme olduğu unutulmamalıdır. B Tutarına dair sabit kazanç üçüncü taraf emsallerine dayalı bir kıyas analiziyle belirleneceğinden bu kazancın emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi önemlidir.⁶⁸ Öte yandan, emsallere uygunluk ilkesinin pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanmasının özellikle az gelişmiş ve düşük idari kapasiteli ülkelerin ihtiyaçları dikkate alınmak suretiyle 2022 yılının sonuna kadar kolaylaştırılması ve basitleştirilmesi kararlaştırılmıştır.⁶⁹

3.3. Geliştirilmiş Vergi Belirliliği Süreci

Vergi belirliliğinin Sütun 1'in önemli bir bileşeni olduğuna yukarıda değinilmişti. Vergi belirliliği sürecinin netleştirilmesi hem mükellefler için hem de vergi idareleri için maliyetleri azaltan bir işlev arz etmektedir.⁷⁰ Belirli bir ÇUŞ grubuna yeni vergilendirme hakkının uygulanmasının tüm ilgili ülkeler arasında kabul edilmesini temin etmek üzere uyumsuzluk çözüm mekanizmasının tesisi gündemde yoğun biçimde tartışma konusudur.

İlgili ÇUŞ'larla vergi idarelerinin (i) vergi matrahı, (ii) formülün uygulanması ve (iii) ödeme yapan kuruluşlar ve çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması dâhil olmak üzere yeni vergilendirme hakkının diğer tüm özellikleri üzerinde anlaşabilmeleri için bir panel mekanizması uygulamaya konulacaktır. Tutar B'nin, özellikle transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının çözülmesinde kısıtlamaların olduğu ülkelerde vergi belirliliğini artırmayı ve vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki çatışmaları azaltmayı amaçladığı hatırlanmalıdır. Tutar B bu işlevini temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini gerçekleştiren ilgili taraf distribütörlerinin ücretlerini standartlaştırarak yapmaktadır.⁷¹

Kapsayıcı Çerçeve ülkelerinin, Tutar A ile ilgili bir uyumsuzluğun önlenmesi sürecinde zorunlu bağlayıcı uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının geliştirilmesini kabul ettiğini belirtmek gerekmektedir. Ancak bu mekanizmalar geliştirilirken, karşılıklı anlaşma usulünün (KAU/Mutual Agreement Procedure-MAP) hiç olmadığı veya etkin olmadığı gelişmekte olan ekonomilerin egemenliklerinin gözetilmesi gerektiğinin de altı çizilmektedir. Zira küresel kaynakların tüm ülkelere yarayacak biçimde etkin tahsisinin yapılması ve geliştirilmesi fikrinin baştan itibaren dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik yeni kuralların özünü ve amacını yansıttığına inanılmaktadır.⁷²

Sütun 1'in vergi belirliliği boyutu, Tutar A için uyumsuzluğun önlenmesi/çözümü ve Tutar A'nın ötesinde uyumsuzluğun önlenmesi/çözümü olarak iki biçimde incelenmektedir. Uyumsuzluk önleme ve çözüme süreci bir panel mekanizmasına dayanmaktadır. Bir ÇUŞ'un vergi belirliliğine dair bu sürecin sonuçlarını kabul etmesi durumunda bu sonuçlar ÇUŞ için ve ilgili panele doğrudan katılmayan ülkeler de dâhil olmak üzere Tutar A'nın hesaplanması ve tahsisinden etkilenen tüm ülkelerdeki vergi idareleri için bağlayıcı bir niteliğe sahip olacaktır. Sonuçların kabul edilmediği durumda ise ÇUŞ grubu ilgili ülkedeki iç mevzuat tedbirlerine bağlı olarak hareket edebilecektir. Bir ÇUŞ'un erken vergi belirliliği sürecini seçmediği ve uyumsuzlukların ortaya çıktığı durumda bu yeni yaklaşım gelişmiş uyumsuzluk çözüm fırsatları da sunmaktadır. Kapsayıcı Çerçeve ülkeleri Tutar A'nın ötesinde yeni bir zorunlu ve bağlayıcı uyumsuzluk çözüm mekanizmasının uygulama kapsamı hakkında farklı görüşlere sahiptir. Bazıları geniş uygulama alanı olan zorunlu bir bağlayıcı mekanizmayı desteklerken bazıları ise Tutar A ile ilgili olmayan uyumsuzlukların mevcut KAU çerçevesinde ve bağlayıcı olmayan idari araçlar yoluyla çözülmesi gerektiğini düşünmektedir.⁷³

67 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 11-12, 14-15, 654, 684.

68 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 658-659, 687.

69 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 2021: 3.

70 Das ve Rizzo, 2021: 4.

71 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 17-18.

72 Dagan, 2003: 3.

73 OECD Report on Pillar One Blueprint, 2020: para. 19, 704, 706, 709.

Özetle, kapsam altındaki ÇUŞ'lar Tutar A ile ilgili hususlarda çifte vergilendirmeyi önleyecek zorunlu ve bağlayıcı mahiyetteki uyuşmazlıkların çözümü mekanizmasından faydalanabileceklerdir. Dolayısıyla Tutar A'nın tespiti ile ilgili anlaşmazlıklar zorunlu ve bağlayıcı bir şekilde çözülebilecektir. Öte yandan, KAU dosya sayısı oldukça az olan ülkeler için Tutar A ile ilgili anlaşmazlıkların çözümünde, bağlayıcı uyuşmazlık çözüm mekanizmasının tercihe dayalı olmasına karar verilebilecektir.⁷⁴

Ülkeler arasında kazanç paylaşımı hususunda ortaya çıkması muhtemel bağlayıcı ve zorunlu çözüm mekanizmasına dayalı vergi belirliliği süreci tahkim benzeri uygulamalara karşı oldukça temkinli ve hassas olan özellikle gelişmekte olan ülkelere yakından izlenmektedir.⁷⁵

4. SONUÇ

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik olarak yeni vergilendirme hakkını yönetecek kurallar, formüller ve kâr eşikleri üzerinde tam bir küresel mutabakatın sağlanması önemlidir. Sütun 1 genel olarak ÇUŞ'ların fiziksel bir iş yerine sahip olmadan pazar ülkelerde elde ettikleri gelirlerin bu ülkeler arasında paylaşımı için yeni bir iş yeri tanımının oluşturulmasına ve vergi belirliliğini artırmaya yönelik önerileri içermektedir. Pazar ülkelerin Tutar A ve B şeklinde iki türde vergilendirilebilir gelir hesaplaması gündemdedir. Tutar A, fiziksel iş yeri olmasa bile pazar ülkesine rutin olmayan kâr üzerinden vergilendirme hakkı vermektedir. Rutin kârı mukim ülkenin vergilendireceği unutulmamalıdır. Pazar ülkesinde fiziksel bir iş yeri varsa bu ülkeye ayrıca Tutar B adı altında rutin dağıtım ve pazarlama işlevinden ötürü emsaline uygun sabit bir getiri üzerinden vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Böylece, transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının önlenmesi ve vergide belirlilik sağlanması öngörülmektedir.

Sütun 1'e dair sürecin 2022 yılı içerisinde başarılı biçimde tamamlanması ve teknik/politik sorunların çözülmesi için beklenti yüksektir. Bununla birlikte, uzlaşmaya dayalı bir çözümün ve uygulamalarının uluslararası bir anlaşmayı gerektirdiği ortadadır. Zira Kapsayıcı Çerçeve üyeleri arasında yalnızca politik değil, uygulamaya dönük ve teknik birtakım ayrışmalar da mevcuttur.

Dijital alışveriş devleri tüm dünya pazarında yüksek miktarlarda kâr elde ederken, faaliyette buldukları ülke maliyelerine yeterince katkı sağlamamaktadırlar. Dijital ekonomi faaliyetlerinde bulunan birçok firmaya sahip ABD'nin dijital hizmet vergilerine ve benzeri tek taraflı önlemlere devamlı karşı çıkmış olduğu hatırlanmalıdır. Bununla birlikte, ABD Sütun 1'i uzun süre ÇUŞ'lar için "güvenli liman" olarak kabul ettirmeye çalışmıştır. Uluslararası bir anlaşmanın henüz oluşturulamaması Fransa, İtalya, İspanya, Avusturya, Birleşik Krallık ve Türkiye gibi birçok ülkeyi kendi dijital hizmet vergilerini uygulamaya koymalarının yolunu açmıştır. ABD ise dijital hizmet vergisi uygulamalarını kabul eden ülkeleri, bunlardan ithal edilen bazı mallara misilleme niteliğinde vergi ve gümrük tarifeleri uygulamakla tehdit etmiştir.

Aslında Kapsayıcı Çerçeve'nin ana önceliğinin ülkelere uygulanan tek taraflı vergi önlemlerine son vermek yoluyla uluslararası vergi sistemine istikrar getirmek olduğu anlaşılmaktadır. Dünya çapında uygulanacak bir vergi önlemi geliştirilirken de çok taraflılığın ve kapsayıcılığın sağlanmasına özel önem verilmektedir. 2020 yılında başlayan ve hâlen devam etmekte olan Covid-19 pandemisinin ekonominin dijitalleşmesini hızlandırmasının ve ülkelere yüksek maliyetler getirmesinin bu alandaki ekonomik ve politik baskıları artırmış olduğu açıktır. Bundan sonraki süreçte vergilendirme hakkı ve vergiye tabi kârların tahsisinin artık yalnızca fiziksel mevcudiyet referansı ile sınırlandırılmayacağı bir döneme şahit olunacaktır.

Yeni kuralların uygulanması amacıyla çok taraflı bir anlaşmanın oluşturulması oldukça sıcak bir gündem olup yeni vergilendirme hakkının yönetilebilmesi için yeni ve bağımsız anlaşma hükümleri geliştirilecek ve son olarak kapsam dâhilindeki ÇUŞ'ların vergilendirilmesinde bu hükümler geçerli olacaktır. Yeni çok taraflı anlaşmanın ülkeler arasındaki eşgüdümü ve etkin uygulamayı kolaylaştırmadaki rolü büyük olacaktır. Böyle bir çok taraflı çerçevenin Tutar A vergisinin belirlenmesi ve çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına ilişkin hükümleri yürürlükteki tüm ikili vergi anlaşmalarının yerine geçecektir. Diğer anlatımla, dijital ekonominin vergilendirilmesine dair çalışmaların sonuçlandırılmasını takiben mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında değişiklik getirecek çok taraflı bir anlaşmanın 2022 yılında ülkelerin imzasına açılacağı ve 2023 yılında yürürlüğe gireceği anlaşılmaktadır. Böylece pazar ülkelerince Tutar A'dan kaynaklanan vergilerin 2024 yılından itibaren tahsil edilmesi söz konusu

74 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 2021: 2.

75 Swain ve Tandon, 2021: 361.

olabilecektir. Diğer yandan, ülkelerden dijital hizmet vergisi benzeri tek taraflı vergi önlemlerini kaldırmalarının talep edilmesi ve bunun belli bir takvime bağlanması gündeme gelecektir. Son olarak, bağlayıcı ve etkin bir uyumsuzluk çözüm mekanizmasını etkin biçimde işletmeden bahsi geçen yeni önerilerin uygulanmasının kolay olmayacağı vurgulanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Blum, D. W. (2015). "Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative-The Nexus Criterion Redefined?", *Bulletin For International Taxation*, ss. 314-325.
- Chand, V., Turina, A., Ballivet, L. (2020). "Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A "2020 Compromise"? From Using a Facts and Circumstances Analysis or Allocation Keys to Predetermined Allocation Approaches", *World Tax Journal*, IBFD, ss. 565-630.
- Cockfield, A. (2014). "BEPS and Global Digital Taxation", *Tax Notes International*, Volume 75, Number 11, ss. 933-940.
- Dagan, T. (2003). "The Costs of International Tax Cooperation", Bar Ilan University Law School, *Working Paper No.1-03*.
- Das, P. ve Rizzo, A. (2021). "The OECD Unified Approach: Understanding the Real Deal for Market Countries", *Interantional Tax Studies*, Issue 5, IBFD.
- Dykes, I. F. ve Keegan, L. H. (2021). "The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, ss. 124-136. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2507872 (16.08.2021).
- Erdem, T. (2016). "Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 330, ss. 111-119.
- Fedan, A. (2021). "Case Study Analysis of the OECD Pillar One and Pillar Two Allocations to Developing Countries", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, ss. 382-400.
- G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué (2021).
- Hurk, H. (2020). "Tax and The Digital Economy-Will Pillar One Be The Solution?", *The EC Tax Journal*, Vol 18, ss. 131-167.
- Kara, M. C. (2016). "Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 424, ss. 30-37.
- Kofler, G., Mayr, G. ve Schlager, C. (2017). "Taxation of the Digital Economy: "Quick Fixes" or Long-Term Solution?", *European Taxation*, IBFD, ss. 523-532.
- Uyanık, N. K. (2021). OECD'nin Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Birinci ve İkinci Sütun Raporlarının Değerlendirilmesi, *Verta Danışmanlık*.
- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Action 1: 2015 Final Report (2015).
- OECD/G20 BEPS Project, Public Consultation Document-Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (13 February 2019-6 March 2019).
- OECD/G20 BEPS Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy (1 July 2021).
- OECD/G20 BEPS Project, Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (28.12.2021).
- OECD/G20 BEPS Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint (2020).
- OECD/G20 Inclusive Framework, Programme of Work to Develop a Consensus solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2019).
- OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS.
- Oguttu, A. W. (2020). "A Critique from a Developing Country Perspective of the Proposals to Tax the Digital Economy", *World Tax Journal*, IBFD, ss. 799-828.

- Oktaç, C. (2020). "Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 376, ss. 95-116.
- Olbert, M. ve Spengel, C. (2017). "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", *World Tax Journal*.
https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf (06.06.2021).
- Petruzzi, R. ve Buriak, S. (2018). "Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy-A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?", *Bulletin for International Taxation*, 4a/ Special Issue, IBFD.
- Postler, S. (2020). "The OECD’s Work on Profit Allocation and Nexus Rules for a Digitalized Economy-A Potential Improvement of the International Taxation Framework?", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, ss. 76-87.
- Report (2021). Fighting fiscal injustice: the work of the OECD on taxation of digital economy, Council of Europe.
- Schreiber, U. (2020). "Remarks on the Future Prospects of the OECD/ G20 Programme of Work-Profit Allocation (Pillar One) and Minimum Taxation (Pillar Two)", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, ss. 338-343.
- Swain, S. ve Tandon, S. (2021). "Evaluating an Alternative Approach to Taxing Digital Platforms in an International Context", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, ss. 359-369.

Beyan ve Açıklamalar (Disclosure Statements)

1. Bu çalışmanın yazarları, araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyduklarını kabul etmektedirler (The authors of this article confirm that their work complies with the principles of research and publication ethics).
2. Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir (No potential conflict of interest was reported by the authors).
3. Bu çalışma, intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir (This article was screened for potential plagiarism using a plagiarism screening program).