



**Dr. Namık Kemal UYANIK**

**Tarih : 12.04.2021**

**Konu : OECD'nin Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Birinci ve İkinci Sütun Raporlarının Değerlendirilmesi**

**Özet :** “OECD/G20 (IF) BEPS projesi kapsamında OECD tarafından 2020 Ekim ayında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi çalışmaları kapsamında Tax Challenges Arising from Digitalisation –Report on Pillar One Blueprint ve Report on Pillar Two Blueprint başlıklı somut çözüm önerileri içeren iki adet rapor yayımlamıştır. Raporlarda öngörülen dijital ekonominin vergilendirilmesi, işyeri ve anlaşmazlıkların çözümü gibi temel konularda halihazırda geçerli uluslararası vergileme sisteminden çok farklı yöntemler önerilmektedir. Özetle, Birinci Sütun, vergilendirme haklarının yeniden belirlenmesi kapsamında fiziksel varlığı olmayan ticari mevcudiyet ve faaliyetler sorununun ele alınmasını, verginin hangi ülkede ve neye göre ödenmesi gerektiğinin belirlenmesini ve müşterilerin ve/veya kullanıcıların bulunduğu yargı bölgelerinde kârın ne kadarının vergilendirilebileceğine yöneliktir. İkinci Sütun ise birinci sütundan kalan sorunların çözümünü, küresel matrah aşımı karşıtı mekanizmaların geliştirilmesini amaçlamakta, yeni teknolojilerin kolaylaştırdığı kârların düşük veya sıfır vergi uygulayan devletlere aktarımını durdurmaya yardımcı olacak, uluslararası şirketler tarafından asgari düzeyde vergi ödenmesini sağlayacak önlemleri içermektedir. Makalede bu gelişmeler ışığında Türkiye’de bu amaçla uygulanan vergilerin geleceğine yönelik değerlendirmelerimize de yer verilmiştir.”

## I. GİRİŞ

OECD, uluslararası şirketlerin, ülkelerin vergi kurallarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlanarak kârı yapay olarak ekonomik faaliyetin çok az olduğu veya hiç olmadığı düşük veya vergisiz yerlere kaydıran vergi planlama stratejilerini BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı- Base Erosion and Profit Shifting) olarak tanımlamaktadır. Uluslararası şirketlerin BEPS uygulamaları yeni bir olay değildir ve genellikle vergiden kaçınma şeklinde olmakla birlikte bazı hallerde vergi kaçakçılığını da içermektedir. Küreselleşmenin artışı, ulaşım, dijital ve teknolojik alanda meydana gelen baş döndürücü gelişmeler ve uluslararası vergi rejiminin özellikle vergi cenneti ülkelerin neden olduğu rekabetle gelişen evrimi, uluslararası şirketlerin vergi planlamasındaki avantajlarını en üst düzeye çıkarma koşullarını yaratmıştır. Uluslararası şirketlerin bazılarının bu koşullardan eksiksiz bir biçimde yararlanması ve agresif vergi

planlamaları yapmaya devam etmesi, bu avantajların ve planların özellikle 2000'li yılların sonunda toplumların tüm kesimlerince açıkça görünür hale gelmesine neden olmuştur. Dolayısıyla, kamuoyunda yüksek kazançlar sağlamakla birlikte buldukları ülkelerde hiç vergi ödemeyen veya çok az vergi ödeyen şirketlerin sakıncalı hale geldiği ve makul çizgiyi aştıkları kanaati hâkim olmuştur. BEPS uygulamaları ülkelerin ve uluslararası vergi sisteminin adalet ve bütünlüğünü bozmakta, vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu zayıflatmakta ve devletlerin dolaysız ve dolaylı vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. OECD, BEPS uygulamalarının yıllık 100-240 milyar USD arasında gelir kaybına neden olduğunu ve bu tutarın küresel kurumlar vergisi gelirinin % 4-10'una denk geldiğini hesaplamıştır. Uluslararası şirketlerin BEPS uygulamaları yerel düzeyde faaliyet gösteren ulusal işletmelere karşı rekabet avantajı elde etmek için de kullanılabilen ve böylece rekabet eşitsizliğine de neden olmaktadır. Şirketlerin BEPS uygulamaları tüm ülkeleri etkilemekle birlikte özellikle gelişmekte olan ülkelerin kurumlar vergisine daha fazla bağımlı olmaları matrah aşınması ve kâr aktarımından orantısız bir şekilde zarar görmelerine neden olmuştur.<sup>1</sup> Netice itibariyle dijital ekonominin hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirmeyi etkilemesi daha geniş vergi politikası sorunları yanında vergi idarelerini de önemli bir şekilde etkileyen geniş kapsamlı bir konudur.

Uluslararası şirketlerin agresif vergi planlamasına devam etmesi ve ABD'de başlayan ve tüm ülkeleri etkileyen 2008 mali krizi BEPS'i siyasi gündemin üst sıralarına taşımış, başta gelişmiş ülkeler vergi gelirlerinin BEPS nedeniyle azalmasının önüne geçilmesi ve faaliyet gösteren tüm ekonomik birimlerin kazanç elde ettikleri ülkelerde adil bir vergi yüküne katlanılması gerektiğini açıkça ifade etmeye başlamışlardır. Sonuç olarak G20 Liderleri, OECD üyeleri ile birlikte geliştirilen iddialı ve kapsamlı, birbiri ile tutarlı, sadece iki yıl içinde kapsamlı bir önlem paketi geliştirmeyi içeren ve 15 eylemden oluşan BEPS Eylem Planını Eylül 2013'te kabul etmişlerdir. Eylem Planı 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya'da yapılan G20 Liderler Zirvesi tarafından onaylanmıştır. Bu eylemler, izleme ve güçlendirilmiş şeffaflık ile desteklenmiş, yerel mevzuat ve vergi anlaşması hükümleri aracılığıyla koordineli bir şekilde uygulanacak şekilde tasarlanmıştır. Halihazırda 130'dan fazla ülke ve yargı bölgesinin katıldığı Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Alışverişi Küresel Forumu (Global Forum) 2009'daki kuruluşundan bu yana uluslararası şeffaflık standartlarının tutarlı ve etkili bir şekilde uygulanmasını sağlaması nedeniyle BEPS planının uygulanması için de benzer bir süreç geliştirilmiştir. Bu amaçla 2016 yılında oluşturulan OECD / G20 BEPS Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework-IF) birlikte çalışan 135'den fazla ülke, vergiden kaçınma ile etkin bir şekilde mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını artırmak ve daha şeffaf bir uluslararası vergi ortamı sağlamak için 15 Eylemi uygulamaya başlamıştır.<sup>2</sup> Netice itibariyle OECD ve G20 ülkeleri, BEPS Paketinin geliştirilmesine katılan gelişmekte olan ülkelerle birlikte ekonomik faaliyetin ve değer yaratımının meydana geldiği yerde

<sup>1</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>

<sup>2</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

kârların vergilendirildiği modern bir uluslararası vergi çerçevesi oluşturmayı, aynı zamanda uluslararası vergilendirme kurallarının uygulanmasıyla ilgili anlaşmazlıkları azaltmayı ve uyumluluk gereksinimlerini standartlaştırarak işletmelere daha fazla kesinlik sağlamayı amaçlamaktadır.<sup>3</sup>

BEPS Eylem Planının ilk maddesini ekonominin dijitalleşmesinden veya farklı bir ifadeyle dijital ekonomiden elde edilen kazançların vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Etkileri ve kapsamı nedeniyle 1 Numaralı eylem, Planın en önemli konularından birisi olarak kabul edilmektedir. Çalışmamızda OECD/G20 IF çalışmaları sonucunda OECD tarafından 2020 Ekim ayında yayımlanan, çözüm önerileri içeren Birinci ve İkinci Sütuna ilişkin Taslak Raporlar özetle değerlendirilmiştir.

## II. BEPS'İN 1 NUMARALI EYLEMİ VE ÖZET TARİHÇESİ

Dünya ekonomisinde ulaşım, ticaret, haberleşme ve teknolojik gelişmelerin yol açtığı küreselleşme olgusu ile birlikte çok hızlı bir dönüşüm yaşanmaktadır. Bu dönüşüm bilgi teknolojilerine dayalı ekonomik ilişkilerin ve mevcut iş olanaklarının yeni iletişim ortamlarını kullanarak dünya ticaretinin yeniden şekillenmesi olarak tanımlanan dijital ekonomi terimi ile ifade edilmektedir. Dolayısıyla, dijital ekonomi terimi elektronik ticaret terimini de içinde barındıran yeni tür ekonomik faaliyetlerin tümünü kapsayan bir üst kavramdır. Dijital ekonomi, teknoloji tabanlı çok uluslu şirketlere önemli vergisel avantajlar sağlamakta, bu durum doğal olarak ülkelerin doğrudan ve dolaylı vergi gelirlerinin hızla azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle Eylem Planının ilk maddesini dijital ekonomiden elde edilen kazançların vergilendirilmesinin oluşturduğu söylenebilir. OECD sorunu çözmek amacıyla öncelikle mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) kapsamında sabit işyeri (Permanent Establishment) tanımı üzerinde çalışmalar yapmaya başlanmış ve dijital faaliyetlerde vergileme yetkisi için sabit işyeri bulunmasının zorunlu olmadığı sonucuna varılmasına rağmen çözümün etkili ve yeterli olmadığı anlaşılmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmaların tarihçesi aşağıdadır:

- Ekim 2015: BEPS 1. Eylem- Dijital Ekonominin Vergisel Zorluklarının Ele Alınması Raporu
- Mart 2018: Ara Raporun Yayımlanması
- Ocak 2019: Politika Notunun Yayımlanması
- Şubat-Mart 2019: Kamuoyuyla İstişare- Kamuoyu Görüşünün Alınması

<sup>3</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

- Mayıs 2019: Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Mutabakat Çözümü Geliştirilmesine Yönelik Çalışma Programının Kabulü
- Kasım 2019: Kamuoyuyla İstişare- Birinci Sütun kapsamında "Birleşik Yaklaşım" için Sekreterlik Önerisi
- Aralık 2019: Kamuoyuyla İstişare- İkinci Sütun kapsamında Matrahın Aşındırımıyla Küresel Mücadele (GloBE) Önerisi
- Ocak 2020: OECD / G20 Kapsayıcı Çerçevenin BEPS'in Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarının Ele Alınmasına Yönelik İki Sütunlu Yaklaşımı Hakkındaki Beyanı
- Ekim 2020: Birinci Sütun ve İkinci Sütuna İlişkin Taslak Raporların Sunumu
- Ekim-Aralık 2020: Kamuoyuyla İstişare- Birinci Sütun ve İkinci Sütun Taslak Raporlarının Kamuoyuna Sunumu
- Ocak 2021: Kamuoyuyla İstişare Toplantıları- Birinci Sütun ve İkinci Sütun Taslak Raporlarının Değerlendirilmesi

OECD/G20 IF'in 137 üyesi, 2020 Ekim toplantısında; Birinci Sütun Raporunun "net gelir vergilendirmesi kavramına bağlı kalacak, çifte vergilendirmeyi önleyecek, olabildiğince basit ve yönetilebilir ve gelecekteki anlaşma için sağlam bir temel", İkinci Sütun Raporunun ise "Birinci Sütundan kalan BEPS zorluklarını ele alacak sistemik bir çözüm için sağlam bir temel" olduğunu ifade etmiştir. Toplantıda ayrıca, dijital paraların vergilendirilmesi ile 1 Eylemin 2015 raporunda da yer alan ve uygulamaya geçilen online mal ve hizmet satışlarında uygulanacak KDV uygulamaları konusundaki OECD standardı çalışmaları da ele alınmıştır.<sup>4</sup>

Her ne kadar G20/OECD üyesi ülkeler, BEPS Eylem Planı kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda 2020 yılı sonuna kadar ortak bir çözüm yolu üzerinde uzlaşmayı amaçlamış olsalar da ABD tarafından I. Sütun hakkında yapılan itirazlar nedeniyle uzlaşma hedeflenen sürede başarısız olmuştur.<sup>5</sup> ABD, şirketlerin I. Sütuna göre vergilendirilmesinde "safe harbour" olarak isimlendirdiği ancak sistemin kapsam içinde olması hedeflenen şirketlerin isteğine bağlı bir uygulama olarak dizayn edilmesi yönündeki ayrık ve amaç saptıran görüşü çalışmaları sektöre uğratmıştır. ABD'nin uzlaşmaz tutumu karşısında başta Fransa, İngiltere, Macaristan ve Türkiye olmak üzere diğer ülkeler dijital reklam ve hizmetler vergilerini yürürlüğe koyarak tepkilerini göstermeye başlamıştır. Sonuç olarak, 21-22 Kasım 2020 tarihlerinde yapılan G20 Riyad Zirvesi Liderler Bildirisinde 2021'in ortasına kadar küresel ve uzlaşmaya dayalı bir çözüme ulaşmak amacıyla geri kalan sorunları ele alma çağrısı yapılmıştır. ABD Hazine

<sup>4</sup> OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD 2020

<sup>5</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>

Bakan J. Yellen, 26 Şubat 2021 tarihli G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları toplantısında yaptığı açıklamada Washington'un Trump yönetiminin bazı şirketlerin yeni küresel dijital vergi kurallarından vazgeçmesine izin verme önerisini geri çektiğini söylemiştir. Bu açıklama 2021 yılı içinde bir anlaşmaya varılabileceği umutlarını artırmıştır. Covid-19 salgınının neden olduğu ekonomik daralma ve aşırı harcamalar nedeniyle devletlerin vergi gelirlerine olan ihtiyaçlarının artması, üstelik salgın döneminde elektronik ticaretin hemen hemen tüm sektörlerde temel alışveriş platformuna dönüşmesi ve dijital ekonomik faaliyetlerin hızlı artışının bu kararlarda etkili olduğu açıktır.

### III. OECD'NİN BİRİNCİ VE İKİNCİ SÜTUN RAPORLARI VE VERGİLEME

Tartışmanın merkezinde bir asırdan daha uzun bir süre önce fiziki bir ekonomik ortam için geliştirilen uluslararası vergi kurallarının modern küresel dijital ekonomide amaca uygun olup olmadığı ve uygun olmayan hususların nasıl düzenleneceği bulunmaktadır. OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project çalışmaları kapsamında 2020 Ekim ayında: Tax Challenges Arising from Digitalisation –Report on Pillar One Blueprint ve Report on Pillar Two Blueprint başlıklı somut çözüm önerileri içeren iki adet rapor yayımlamıştır. Birinci Sütun, vergilendirme haklarının yeniden belirlenmesi kapsamında fiziksel varlığı olmayan ticari mevcudiyet ve faaliyetler sorununun ele alınmasını, verginin hangi ülkede ve neye göre ödenmesi gerektiğinin belirlenmesini ve müşterilerin ve/veya kullanıcıların bulunduğu yargı bölgelerinde kârın ne kadarının vergilendirilebileceğini belirleyecektir. İkinci Sütun ise birinci sütundan kalan sorunların çözümünü, küresel matrah aşımı karşıtı mekanizmaların geliştirilmesini amaçlamakta olup yeni teknolojilerin kolaylaştırdığı kârların düşük veya sıfır vergi uygulayan devletlere aktarımını durdurmaya yardımcı olacak, uluslararası şirketler tarafından asgari düzeyde vergi ödenmesini sağlayacak önlemleri içermektedir. Böylece, geleneksel ve dijital şirketler arasındaki oyun alanı eşit hale getirilmeye çalışılacaktır. Birinci ve İkinci Sütun önerilerinin teknik unsurlarının önemli bir kısmı üzerinde uzlaşmaya varılmakla birlikte uzlaşılmayan konular ile bazı teknik konuların üst düzey politika yapıcılarının ve vergi idarecilerinin katıldığı G20/OECD IF'in çalışma grupları içinde hala daha fazla tartışmaya ve iyileştirmeye tabi tutulduğunu belirtelim.

#### 1. BİRİNCİ SÜTUN ESASLARI VE VERGİLEME

Birinci Sütunun temel unsurları üç grup altında toplanabilmektedir:

- 1- Bir uluslararası şirketler grubu (veya işkolu) düzeyinde hesaplanan artık, bakiye kâr payı üzerinden devletler (piyasa yargı bölgeleri-market jurisdictions) için yeni bir vergilendirme hakkının belirlenmesi (**A Miktarı**)
- 2- Emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olarak, bir devlette fiziksel olarak gerçekleşen belirli temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri için sabit bir getirinin hesaplanması (**B Miktarı**)

### 3- Etkili anlaşmazlık önleme ve çözüm mekanizmaları yoluyla vergi kesinliğini iyileştirme süreçleri

Birinci sütun önerisinin 11 yapı taşı bulunmakla birlikte; A Miktarının kapsamı (scope), yeniden dağıtılacak kârın tutarı (quantum), vergi kesinliğinin kapsamı (extent of tax certainty) ve B Miktarının kapsamı ve uygulanması (scope and application of Amount B) konuları üzerinde Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkeler tarafından politik kararlar henüz verilmemiştir. Bu gelişmeye rağmen Raporun uzlaşmalara uygun ve tüm tarafları tatmin edecek bir zemin hazırladığı kabul edilmektedir. OECD Raporu çerçevesinde Birinci Sütuna ilişkin çalışmalar yapı taşları açıklamaları ışığında aşağıda özetlenmiştir.

#### 1.1. A Miktarı ve Yeni Vergilendirme Hakkı

Mevcut uluslararası vergi kuralları genellikle bir devletteki fiziksel mevcudiyetten kaynaklanan kârlara bir vergilendirme hakkı sağlamaktadır. Ancak küreselleşme ve ekonominin dijitalleşmesi göz önüne alındığında, işletmeler, yerel fiziksel operasyonların yararı olsun ya da olmasın, ürünlerinin değerini, satışlarını ve dolayısıyla kârlarını artırmak için bir piyasa yetki alanının ekonomik yaşamına aktif ve sürdürülebilir bir şekilde katılabilmektedirler. Bu tür bir katılım, neyin tedarik edildiğine, nasıl tedarik edildiğine ve piyasa yetki alanlarıyla aktif etkileşim veya angajmana atfedilebilir ki bu vergilendirme haklarının ve vergilendirilebilir kârların tahsisinin artık yalnızca fiziksel mevcudiyete göre sınırlandırılmayacağı anlamına gelir. A Miktarına ilişkin yeni vergilendirme hakkı mevcut bağlantı (existing nexus, PE) kâr dağıtım kurallarının bir uzantısı olmakla birlikte ortaya konan yeni uluslararası vergilendirme çerçevesi giderek artan dijital çağda vergilendirme haklarının artık yalnızca fiziksel mevcudiyete göre belirlenemeyeceğini kabul etmektedir. Dolayısıyla, yeni bağlantı kuralları (new nexus) uluslararası vergilendirmede yeni bir kavramı içermekte, devletlerin vergilendirme haklarının tesis edilmesine yönelik yeni kurallar getirmekte; uzak, fiziksel varlığı olmayan, ancak önemli (belli eşik tutarlarını aşan) ve sürekli bir ticari faaliyetin mevcudiyetini vergilendirme için yeterli görmektedir.

Bu nedenle, Birinci Sütun çerçevesinde A ve B Miktarı kapsamına alınan gelirler için yeni bağlantı kuralları getirilmekte, A Miktarı için dikkate alınmayacak kapsam içi gelir tutarının belirlenmesi (de minimis foreign in-scope revenue carve-out) ile desteklenen yıllık konsolide grup gelirine dayalı bir gelir eşiği belirlenmektedir. Bu vergilendirme hakkı, gelir eşiği yanında aynı zamanda kapsam testleri ile test edilmektedir. Farklı bir ifadeyle, mevcut bağlantı kurallarına göre ilgili piyasada fiziki varlık göstermeden faaliyette bulunan, yalnızca satışları sonuçlandırmanın ötesine geçen bir katılım yoluyla devletlerin ekonomik yaşamına aktif ve sürdürülebilir bir şekilde katılan büyük uluslararası teknoloji şirketlerinin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Yeni bağlantı

kuralları, daha küçük devletlerin, özellikle gelişmekte olan ekonomilerin çıkarlarını ve yeni vergilendirme hakkından yararlanma isteklerini korumak için tasarlanmıştır. Dolayısıyla, yeni bağlantı kuralları, bir devletin yalnızca A Miktarı tahsisine hak kazanmasını belirlemekte olup diğer vergisel amaçlar için geçerli bağlantı kurallarını değiştirmemektedir. Bu nedenle yeni bağlantı kuralları, vergi kapsamını belirleme kuralları (scoping rules) ve kaynak kuralları (sourcing rules) A miktarının birazdan bahsedeceğimiz iki türüne de farklı uygulanmaktadır. Netice itibarıyla, tüm bu belirtilen kıstaslara göre A miktarı belirlendikten sonra artık, bakiye kâr belli bir formüle göre yeniden dağıtılacaktır. Bakiye kârın yeniden dağıtımında emsallere uygunluk ilkesi uygulanmayacak, uygulama kolaylığı amacıyla vergileme hakkına sahip devletler belli bir formüle göre hesaplanan oranda vergi tahsil edebilecektir. Farklı bir ifadeyle, devletler, formüle göre artık kârın belli bir kısmını (örneğin %5) alacaktır. Bakiye, artık kâr ise kararlaştırılan kârlılık seviyesini (örneğin %20) aşan tutar gelir olarak kabul edilecektir. Hesaplama yapılacak ilgili kâr ölçüsü, mümkün olduğunca yayımlanmış konsolide mali tablolara ve hesaplara dayanacaktır. Bu hesaplamalarda, zararların mahsubu dikkate alınacak, çifte vergilendirmeyi önleyen mekanizmalar, anlaşmazlıkların önlenmesi ve sorunların çözümü temelinde devreye girecektir.

## 1.2. A Miktarı Kapsamına Giren Faaliyetler

A Miktarına göre belirlenen yeni vergilendirme hakkı kapsamına iki faaliyet türü girmekte ve faaliyet testine tabi tutulmaktadır. Aşağıda belirtildiği gibi, bu faaliyetlerin nasıl tanımlanabileceğine dair önemli teknik çalışmalar yapılmış, ancak bugüne kadar bu faaliyetlerin geçerliliği konusunda siyasi bir uzlaşmaya varılamamış ve kapsam sorunu henüz çözülememiştir. A Miktarı kapsamına Otomatik Dijital Hizmetler ile Tüketicilere Yönelik İşletmeler başlığı altında iki faaliyet türünün girmesi önerilmektedir.

### 1.2.1. Otomatik Dijital Hizmetler-ODH (Automated Digital Services- ADS)

ODH, belirli uluslararası şirketlerin (Google, Facebook gibi) otomatikleştirilmiş ve standartlaştırılmış bir temelde büyük ve küresel bir müşteri veya kullanıcı tabanına hizmetler sağlanmasından (veriler yoluyla para kazanılmasından elde edilen gelir dahil) gelir elde edilebilen ve bu hizmet yerel altyapısı çok az olan veya hiç olmayan pazarlardaki müşterilere uzaktan yapabilen hizmetlerdir. Bu şirketler genellikle güçlü müşteri veya kullanıcı ağı etkilerinden yararlanırlar, kullanıcılar ve müşterilerle etkileşimden önemli değer üretirler. ODH'nin kapsamı, hizmetlerin tüketicilere sunulup sunulmadığıyla sınırlı değildir, çünkü ODH işletmeleri tarafından pazarda önemli ve sürekli katılım olasılıklarının müşteri türüne bağlı olmadığı göz önüne alındığında bunun ötesine geçer. OECD'ye göre, ODH için bir piyasa geliri eşliğinin aşılması, bağlantı oluşturmak için geçerli tek test olabilir, çünkü hizmetin doğası bunların uzaktan sağlanmasına izin vermekte ve bu tür işletmeler fiziksel bir mevcudiyet olmasa bile genellikle piyasalarla önemli ve sürekli bir ilişki içindedir.

ODH tanımı, pozitif ODH faaliyetler listesi, negatif ODH faaliyetler listesi ve genel bir tanımdan oluşmaktadır. Olumlu veya olumsuz listede bulunmayan faaliyetler için genel tanıma başvurulacaktır. İlk olarak, bir faaliyetin pozitif listede (yani dahil edilmiş) olup olmadığı belirlenecek, eğer listedeyse ODH kabul edilecektir. İkinci olarak, faaliyet pozitif listede değilse, negatif listede olup olmadığı kontrol edilecektir (yani hariç tutulmuş). Eğer, faaliyet negatif listede ise ODH faaliyeti olmadığı kabul edilecektir. Sadece bir faaliyet her iki listede de yer almıyorsa, genel tanımdaki koşulları karşılayıp karşılamadığını değerlendirmek gerekecektir. Genel tanım iki unsur üzerine inşa edilmiştir: otomatikleştirilmiş, yani sistem kurulduktan sonra hizmetin belirli bir kullanıcıya sağlanması hizmet sağlayıcının tarafında minimum insan müdahalesi gerektirmesi ve dijital, yani internet veya elektronik ağ üzerinden sağlanmasıdır.

Pozitif liste şu anda aşağıdaki dokuz hizmet kategorisini içermektedir.

- Online-Çevrimiçi reklam hizmetleri;
- Kullanıcı verilerinin satışı veya başka bir şekilde yabancılaştırılması;
- Çevrimiçi arama motorları;
- Sosyal medya platformları;
- Çevrimiçi aracılık platformları;
- Dijital içerik hizmetleri;
- Çevrimiçi oyun;
- Standartlaştırılmış çevrimiçi öğretim hizmetleri; ve
- Bulut bilişim hizmetleri.

Kategoriler birbirini dışlamamakta ve çakışabilmektedir, örneğin, bir dijital içerik hizmeti tamamen veya kısmen çevrimiçi reklamcılıkla finanse edilebilir. Bu nedenle, bir ODH faaliyeti, bazıları doğrudan gelir getiren ve bazıları getirmeyen birden çok hizmetten oluşabilmektedir.

Önerilen negatif liste aşağıdaki beş hizmet kategorisini içermektedir:

- Özelleştirilmiş profesyonel hizmetler;
- Özelleştirilmiş çevrimiçi öğretim hizmetleri;
- ADS dışındaki mal ve hizmetlerin çevrimiçi satışı;
- Ağ bağlantısına bakılmaksızın fiziksel bir malın satışından elde edilen gelir (“Nesnelerin İnterneti”);
- İnternete veya başka bir elektronik ağa erişim sağlayan hizmetler.

Bununla birlikte bazı ODH ikili bir karaktere veya hizmetler demetine sahip olabilir. Şirket birden fazla faaliyette bulunduğu ve bunların gelir akışlarına göre ayrı, bağımsız hizmetler olarak açıkça tanımlanabildiği durumlarda tanımlar her faaliyet için ayrı ayrı geçerli olacaktır.

### 1.2.2. Tüketicilere Yönelik İşletmeler -TYİ (CFB- Consumer Facing Businesses)

TYİ'ler, tüketicilere yaygın olarak satılan türde mal ve hizmetlerin satışından gelir elde eden işletmeleri, yani ticari veya mesleki amaçlarla değil kişisel kullanım için mal veya hizmet satın alan kişilere satış yapan şirketleri içerir. Raporda bu tanımlama; ilaç (reçeteyle satılan veya satılmayanlar olarak listelenmekle birlikte kapsam konusu henüz netleşmemiştir), franchising (iş biçimi ve ürün dağıtımını franchising modelleri ayrı ayrı değerlendirilmiştir), lisanslamalar, çift kullanımlı bitmiş ürünler ve hizmetler, çift kullanımlı ara ürünler ve bileşenleri satan işletmeler açısından ele alınmıştır.

A Miktarı, TYİ, kapsamına girmeyen, istisna tutulan faaliyetler bulunmaktadır. Bunlar:

- Doğal kaynaklar (yenilebilir ve yenilenmeyenler olarak değerlendirilmiştir);
- Finansal hizmetler (bankacılık, sigorta ve varlık yönetimi işleri olarak ayrı ele alınmış ve bazı hizmetlerin kapsam içinde olduğu kabul edilmiştir)
- Altyapı ve genel inşaat işleri (Konut veya ticari amaçlı gayrimenkullerin yapımı, satışı ve kiralanması olarak ayrı ayrı değerlendirilmiştir); ve
- Uluslararası havayolu ve nakliye işletmeleri (OECD Model Vergi Sözleşmesinin 8. Maddesi kapsamına giren kârlar, A Tutarının kapsamı dışında tutulacaktır).

Söz konusu faaliyet testleri yanında ABD güvenli liman "safe harbour" alternatifi önermekle birlikte önceden belirtildiği gibi bu önerisinden vazgeçmiş görünmektedir.

### 1.2.3. Gelir Eşiği Testleri

A Miktarı kapsamına giren uluslararası şirketleri tanımlamak için taslak Raporda; Küresel bir gelir testi ile de minimis testi (Dikkate alınmayacak kapsam içi gelir tutarının belirlenmesi) olmak üzere iki eşik testi öngörülmüştür:

#### A. Küresel gelir testi

Brüt gelir, A Miktarını belirlemek için kullanılması en kolay ölçüt olarak kabul edilmektedir. Brüt gelir testi, konsolide mali tablolarında gösterildiği gibi, yıllık konsolide grup geliri temelinde "daha küçük" uluslararası şirketlerin hariç tutulmasına izin verecektir. Bu nedenle, maliyetler ve faydalar göz önünde bulundurulduğunda, CbC (Ülke Bazlı raporlama) için kullanılan mevcut 750 milyon Avro eşiğinin altındaki bir eşiğin kullanılmasının çok az avantajı olabileceği için bu tutar ve üzerinde gelir elde eden şirketlerin kapsam içinde olması önerilmektedir.

#### B. De minimis yabancı kapsam içi gelir testi

İkinci eşik, yukarıdaki brüt gelir eşiğini aşan, ancak çok az miktarda kapsam içi gelire sahip uluslararası şirketlerle ilgilidir. Bu tür durumlarda, yeni vergilendirme hakkı

kapsamında tahsis edilecek toplam kâr, A Miktarı kurallarının uygulanmasından kaynaklanan iş ve vergi idarelerine yönelik maliyetler açısından önemli olmayacaktır. Test konusundaki çalışmalar devam etmektedir.

#### 1.2.4. Bağlantı Kuralları

Yeni bağlantı kurallarının tasarımı, daha küçük devletlerin ve özellikle gelişmekte olan ekonomilerin çıkarlarını ve yeni vergilendirme hakkından yararlanma arzularını korumayı amaçlamaktadır. Yeni bağlantı kuralları, devletin yetkisinin yalnızca A Miktarı tahsisine ilişkin yetkisini belirler ve diğer vergi amaçları, gümrük vergileri veya diğer vergi dışı alanlar, için geçerli bağlantı kurallarını değiştirmezler. Yeni bağlantı kuralları ODH ve TYİ için farklı şekilde geçerli olabilecektir. Örneğin, ODH için yıllık gelir 750 milyon Euro olarak kabul edilebilmesine rağmen TYİ için farklı bir tutar belirlenebilecek ve TYİ için ayrıca piyasada önemli ve sürekli bir ilişkiyi gösteren, aktif faaliyette bulunduğu gösteren “artı faktör” gerekli olabilecektir. Artı faktör olarak sabit bir işyerinin varlığı veya şube şekline fiziki varlık ve/veya varsayılan katılım konuları dikkate alınabilecektir. Vergilendirme kapsamına giren uluslararası şirketlere yönelik yeni bağlantı kuralları, piyasada önemli ve sürekli bir etkileşim göstergelerine dayanacaktır. Başka bir deyişle, A Miktarına ilişkin düzenlemeler uyarınca bir devletle yeni bağlantı ilişkisi olmadığı, kurulmadığı sürece, grubun hiçbir kârı söz konusu devlete tahsis edilemeyecektir.

#### 1.2.5. Gelir Kaynağı Kuralları

Taslak Raporda yer alan gelir kaynağı kuralları da taslak seviyesinde olup ODH ve TYİ için ayrı ayrı belirlenecektir. Gelir kaynak sağlama kuralları, belirli bir ülkeden kaynaklanıyormuş gibi değerlendirilecek geliri belirleyecektir. Kapsamda yer alan geliri bir devlete sağlamak için, her bir kapsam içindeki gelir türü için bir kaynak sağlama ilkesi tanımlanacaktır. Bu kapsamda genel kurullarla birlikte ODH ve TYİ için geçerli ayrıntılı kurullar belirlenmiştir. Örneğin, online-çevrimiçi reklam hizmetleri için geçerli gelir kaynağı tipi olarak online reklam hizmetlerinden elde edilen gelir dikkate alınacak, diğer hizmetler için uygun kıstaslar belirlenecektir. Buna karşılık TYİ için doğrudan tüketiciye satılan ürünlerden elde edilen gelir, bağımsız bir distribütör aracılığıyla yapılan satıştan elde edilen gelir, tüketiciye sunulan hizmetlerden elde edilen gelir, franchising ve lisanslamadan elde edilen gelirler için açıklamalar yapılmıştır. Gelir kaynağı kurallarına göre ODH sunan şirketlerin hangi göstergeleri ve hangi hiyerarşiye göre dikkate alacağı konusunda açıklamalar yapılmıştır. Örneğin, ODH sunan şirket öncelikle ilk göstergelyi dikkate alacak, işin niteliğine uygun değilse ikinci göstergelyi dikkate alarak gelir kaynaklarını belirleyecektir. ODH konusundaki göstergeler; coğrafi konum (GPS verilerine dayanır, kullanıcı konum paylaşımını etkinleştirmezse diğer gösterge kullanılacaktır), IP adresi, VPN, kullanıcı profil bilgisi, fatura adresi ve diğerleri olarak belirlenmiştir.

Online reklam hizmetleri gelirlerinin kaynağı reklam verenler olsa da reklam, izleyicileri hedef alır ve genellikle online araştırma motorları, sosyal medya platformları, online oyunlar, haber ve bloglar gibi çok çeşitli araçlar yoluyla izleyicilere ilişkin olarak elde edilen bilgiler kullanılarak hedeflenir. Reklamın gelir potansiyeli, izleyicinin dikkatini çekip çekmemesine bağlıdır. Reklam görüntülenebilir veya tıklanabilir ve bu nedenle ODH sunan şirket, görüntülemelere, tıklamalara veya her ikisinin bir kombinasyonuna dayalı olarak gelir elde edebilir. Reklamın nasıl "kullanıldığına" bakılmaksızın, kaynak sağlama kuralı "gözbebeklerine" dayanır, yani reklam için ücret ödeyen şirketin yerini değil, reklamı izleyen kişinin yerini belirler. ODH şirketi, reklam bütçesinin nasıl harcadığını müşterilerine geri bildirmek için reklamın ne ölçüde gösterildiğini izlemesi gerekecek ve bu nedenle bunu yapmak için bir dizi bilgiye erişebilecektir. Online reklamcılık hizmetlerinden elde edilen gelir için gösterge hiyerarşisi, şirketin iş modeli bağlamında reklamı görüntüleyen kullanıcının yerini belirlemek için en güvenilir bilgilerin kullanımına dayanmalıdır. Online reklamcılık hizmetleri sağlamak için farklı bilgilerden veya bunların bir kombinasyonundan yararlanılacağı için, gelir elde etmek amacıyla ODH sunan şirket tarafından seçilen göstergeler, şirketin reklamlarını hedefleme şekline, örneğin gerçek zamanlı konuma veya başka bir hususa bağlı olarak değişebilir. Netice itibarıyla bu tip durumlarda hangi göstergenin öncelikli olarak dikkate alınacağı işin doğasına göre belirlenmesi gerekmekte olup her bir ODH hizmeti ve TYİ faaliyetleri konusunda gelirin kaynağının belirlenmesine yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Raporda, sözkonusu hizmetleri sunan uluslararası şirketlerin gelir kaynağı kurallarına yönelik belgelendirme zorunlulukları konusunda; gelir kaynağı ile ilgili iç kontrol çerçevesinin işleyişi; her bir devlet ve her bir gelir türü için göstergelerin uygulanmasının sonuçları hakkında toplu ve periyodik bilgiler, belirli bir gelir kategorisi için kullanılan özel gösterge; ve hiyerarşide daha düşük bir göstergenin kullanıldığı durumlarda, neden hiyerarşide daha yüksek göstergenin mevcut olmadığı (ve bunu elde etmek için atılan adımlar) veya güvenilir olmadığına (ve daha güvenilir bir göstergenin varlığını doğrulamak için mevcut bilgiler) yönelik bilgilerin belgelendirilmesi istenmektedir.

Şirketin gelir kaynağı kuralları beyana göre yapılacağı için gelir sağlayan her ülke bir vergi idaresinin kurallar konusunda inceleme yapması pratik ve adil değildir. Bu nedenle şirketin A Miktarına ilişkin beyanını kontrol etmek için ilgili devletlerin gelir idaresi temsilcilerinden oluşan bir ekip oluşturulması önerilmektedir. Raporda bu konuya ilişkin ayrıntılı çalışmalar ve rehberlik açıklamaları yapılması gerektiği belirtilmiştir.

### 1.2.6. Vergi Matrahının Belirlenmesi

A Miktarı, tanımlanan kapsama giren uluslararası şirket gruplarının artık kârının bir payı üzerindeki yeni bir vergilendirme hakkı olduğu için vergi matrahı, ayrı işletmeler bazında değil de grubun kârları temelinde belirleneceği için grubun konsolide finansal hesaplarıyla işe başlanması gereklidir. Ancak, bu yaklaşım A Miktarı vergi matrahının belirlenmesi ile ilgili olarak üç sorunu ortaya çıkaracaktır.

Birincisi, mevcut muhasebe standartlarındaki farklılıkları ele almak için uyumlaştırma ayarlamalarının ne ölçüde gerekli olduğu da dahil olmak üzere, A Miktarının temeli olarak standartlaştırılmış bir kâr ölçüsünün tanımlaması ihtiyacı bulunmaktadır.

İkincisi, bir iş kolu veya coğrafi temelde bölümlere ayrılmış hesaplar kullanılarak A Miktarının hesaplanmasının gerekçesini ve teknik fizibilitesinin ele alınması ihtiyacıdır.

Üçüncüsü, A Miktarının hesaplanmasında zararların hesaba katılmasını sağlamak için devredilen zarar kurallarının tasarımı gereklidir.

Raporda her ne kadar grup konsolide bilanço bilgilerine göre matrahın belirlenmesi, bu bilgilere göre ayarlanmış vergi öncesi kârın A Miktarının vergi matrahı olduğu ilke olarak kabul edilmiş ise de bazı gruplar için A Miktarının bölümlere ayrılmış şekilde hesaplanmasının gerekli olabileceği kabul edilmiş ve bu konuda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Vergi mükelleflerinin gelirlerini ODH, TYİ ve kapsam dışı faaliyetler arasında bölüştürmelerinin mümkün olmasına rağmen, bu faaliyetlere atfedilebilen net kârların ayrı olarak hesaplamalarının mümkün olmayabileceğini, yani vergi matrahının bölünemeyeceğini kabul etmektedir. Bununla birlikte, Birinci Sütun brüt taban vergilendirme yerine net ilkeleri uyguladığından, yalnızca kapsam içi faaliyetlere atfedilebilen kârların yeniden tahsis edilmesi gerekli olacaktır. Bunu başarmanın en kolay yolu, A Miktarının vergi matrahını konsolide bazda hesaplamak ve grubun konsolide kâr marjını, kapsam içi kâr marjının bir vekili olarak kullanmaktır. Böylece bu marj kapsam içi gelirlere uygulamak yoluyla kapsam içi kârlar belirlenebilecek ve bu vekil aracılığıyla A Miktarı hesaplanarak dağıtım formülüne göre devletler arasında paylaşılabilir. Ancak bazı durumlarda, örneğin büyük bir grup iki farklı alanda faaliyette bulunuyorsa ve farklı kâr marjlarına sahipse, A Miktarının matrahının tespitinde düşük ve yüksek marjların ortalamasına göre vergi matrahı hesaplanmamalı ve bölümlerin kârları ayrı ayrı belirlenmelidir. Raporda bu durumlar için üç aşamalı bir çalışma planı öngörülmüş ve zarar mahsubu dahil ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

### 1.2.7. Kârın Dağıtımı

A Miktarının hesaplanması ve dağıtımı emsallere uygunluk ilkesine dayanmayan bir formüle göre yapılacaktır. Bu formül, bir grubun (veya ilgili olduğu yerlerde işkolunun) vergi matrahına uygulanacak ve aşağıdaki 3 adımda gösterilen üç farklı bileşeni içerecek şekilde hesaplanacaktır:

**1. Adım: Kârlılık Eşiği:** Potansiyel olarak yeniden tahsise tabi olan bakiye kârı izole etmek ve A Miktarı ile geleneksel transfer fiyatlandırması kurallarına göre rutin faaliyetlerin ücretlendirilmesi arasındaki herhangi bir etkileşimi sınırlandırmak için bir kârlılık eşiği belirlenmelidir. Karmaşayı önlemek için, basitleştirici bir anlaşmaya dayalı olarak, bu eşik gelir oranlarında biri olarak vergi öncesi kâr olabilir.

**2. Adım: Yeniden Dağıtım/Tahsis Yüzdesi:** A Miktarı kapsamında devletlere tahsis edilebilecek uygun bakiye kâr payını belirlemede geçerli olacak yeniden tahsis yüzdesinin belirlenmesidir (bundan böyle "tahsis edilebilir vergi matrahı" olarak anılacaktır). Böylece, ticari maddi olmayan varlıklar, sermaye ve risk gibi diğer faktörlerin ücretlendirilmeye devam etmesi ve bakiye kârın tahsis edilmesini sağlanacaktır. Karmaşıklığı önlemek için, bu tahsis edilebilir vergi matrahı, sabit bir yüzde olacak şekilde basit bir anlaşma ile belirlenecektir.

**3. Adım: Dağıtım Anahtarı:** Vergi matrahını (A Miktarı) bağlantı kurulan, hak kazanan devletler arasında dağıtmak için kullanılacak bir dağıtım anahtarının belirlenmesidir. Kapsam, bağlantılar ve gelir kaynağı ile ilgili kurallar uygulanarak belirlenen yerel kaynaklı kapsam içi gelire dayalı hesaplama yapılacak olup iki farklı yaklaşıma göre yapılması düşünülmektedir. Gelire-dayalı dağıtım anahtarının uygulanması, formülün kâr temelli mi yoksa kâr marjı yaklaşımı yoluyla mı uygulandığına bağlı olarak farklılık gösterecektir.

Raporda önerilen formüle dayalı vergileme çözümünün çeşitli durumlar için farklılaştırılması konusunda uzlaşma sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Konuyla ilgili önemli bir diğer husus mükerrer-çifte hesaplama (double counting) hususu ile ilgilidir. Bazı durumlarda, fiziki işyerinden gelir elde eden şirketin mevcut bağlantı kurallarına göre ilgili devlete vergi ödemesi ile aynı zamanda A Miktarı kapsamında da faaliyette bulunması mümkündür. Bu durumda A Miktarı ile mevcut vergileme haklarının etkileşimi sonucunda grubun bakiye kârı mükerrer vergilemeye konu olabilecektir. Hatta bu işyerine vergi incelemesi sonucu ilave tarhiyat yapılması bile gerçekleşebilecektir. Sorunun çifte vergilendirmenin önlenmesi mekanizmaları çerçevesinde kısmen de olsa, netleştirme yoluyla, çözülebileceği kabul edilmekle birlikte bazı ülkeler bu konuda önerilerde bulunmuş, ancak henüz karara bağlanmamıştır. Çözüm önerilerinden birisi olan pazarlama ve satış kârları için güvenli liman uygulaması geleneksel bir uygulama olmayacak, bunun yerine A Miktarının mevcut vergi kuralları uyarınca bir grubun karları üzerinde zaten vergilendirme haklarına sahip olan devletlere dağıtımını "sınırlayacaktır". Raporda ayrıca gruptan ayrı ve bağımsız olarak belirtilen türdeki faaliyetlerde bulunan şirketlerin genel uygulamadan istisna tutulması hususu ile yeniden dağıtılacak kâr miktarının (quantum-A Miktarı) tüm ülkeler için geçerli bir formüle göre mi yapılacağı yoksa ülke/bölge veya dijital farklılaştırılmaya gidilerek mi yapılacağına ilişkin çalışmalar da ele alınmıştır.

### 1.2.8. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

A Miktarı mevcut kâr dağıtım kuralları üzerine uygulanacaktır. Farklı bir ifadeyle kapsam içindeki uluslararası şirketlerin grup kârı mevcut kurallara göre şirketler bazında hesaplanacak ve vergilendirilecektir. Yeni vergilendirme hakkı kapsamında grup bazında yapılan kâr dağıtımının vergilendirilmesi halinde doğal olarak mükerrer vergilendirme sözkonusu olacaktır. Bu durumda öncelikle grup üyelerinden hangisinin A Miktarı vergisinden yükümlü olduğunun belirlenmesi gerekecek ve sonra da çifte vergilendirmeyi önleme yönteminin belirlenmesine geçilecektir. Raporda konu iki bileşen altında ele alınmıştır. İlk bileşen hangi grup üyesinin A Miktarı kapsamında vergi ödemesinden yükümlü olduğunun belirlenmesini konu almaktadır. İkinci bileşen konuya uygun çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemini ele almaktadır.

#### **A. Vergi Ödeyen Şirketlerin Belirlenmesi:**

Yükümlülüğün belirlenmesi için 4 aşamalı bir yöntem öngörülmüştür.

##### **1. Adım: Uluslararası şirketler topluluğu içinde, grubun bakiye kâr elde etmesine önemli ve sürekli katkıda bulunan şirketlerin belirlenmesi ve faaliyet testi (Activities test).**

Bir faaliyet testi, vergi mükelleflerinin, şirketler grubu içinde bir grubun bakiye kârlarına önemli ve kalıcı katkılar sağlayan şirketleri belirlemek için niteliksel bir değerlendirme yapmalarını gerektirir ki kavramsal olarak grup içindeki şirketlerin topluca A Miktarı kârına karşılık gelen artık kârları kazanması gerektiği gerçeğini yansıtır. Faaliyet testi, vergi ödemesi yapacak şirketin gerçekleştirmesi beklenen faaliyetlerin türünü açıklayan genel bir ilke içerecek olup bu ilkenin uygulanmasını destekleyecek göstergeler listesi ile tamamlanacaktır. Bu göstergeler, bir şirketin işlevlerini, varlık ve risk profilini, şirketin transfer fiyatlandırması amaçlarına yönelik tanımlandırılmasını ve bir işlemlerinde kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemini içerecektir. Mümkün olduğu durumlarda, vergi mükelleflerinin halihazırda hazırlamaları ve bildirmeleri gereken ve vergi idarelerinin inceledikleri belgelerin bu amaçla kullanılabilmesi hedeflenmektedir.

##### **2. Adım: Belirlenen şirketlerin A Miktarı vergi yükümlülüğüne katlanma kapasitesine sahip olduğundan emin olmak için yapılacak kârlılık testi (Profitability test).**

Kârlılık testi, potansiyel vergi ödemesi yapacak şirketlerin A Miktarı vergi borcunu üstlenme kapasitesine sahip olduğundan emin olunmasını sağlayacaktır. Bu test ile faaliyet testinin birlikte uygulanmasının amacı, grup seviyesinde hesaplanan A miktarı ile ilgili olarak bakiye kâr elde eden şirketleri belirlemektir. Kârlılık testinin, İkinci Sütun için geliştirilmekte olan substance carve-out (bir devlette ekonomik faaliyeti olan işletmelerin tespiti ve ilgili ülkede vergilendirilmesi anlamında) uygulamalarıyla, birleşik

bir bordro ve maddi varlıklar kârlılık testi de ilave edilerek, uyumlu hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

**3. Adım: A Miktarı vergi yükümlülüğünün, A Miktarının dağıtıldığı ülke(ler) ile bağlantısı olan şirketlere öncelik sırasına göre tahsis edilmesi için yapılacak pazar bağlantı önceliği testi (Market connection priority test).**

Faaliyetler ve kârlılık testinin uygulanması, bir uluslararası şirketler grubu veya işkolu bazında potansiyel vergi ödemesi yapan kuruluşların bir havuzunu belirleyecektir. Test, bir ülke için A Miktarı vergi yükümlülüğünün, faaliyetler testi altında belirlenen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi yoluyla bir ülkeye ödeme yapan bir işletmeye tahsis edilmesini zorunlu kılmak için başlatılabilir. Test, ülkede tek veya birden fazla ödeme yapan kuruluş arasında bir bağlantı kurabilecektir.

**4. Adım: Yeterince güçlü bağlantıların bulunmadığı ya da piyasa bağlantısı olmakla birlikte gerekli miktarda kârdan yoksun olan ülkelere orantılı olarak tahsis edilmesi (Pro-rata allocation).**

Pazar bağlantı önceliği testi kapsamında tanımlanan bir şirketin belirli bir ülke için A Miktarı vergi yükümlülüğünün tamamını karşılamaya yetecek kârı yoksa, grup içindeki diğer ödeme yapacak şirketler A Miktarı vergi borcunun kalan kısmının yükümlülüğünü üstlenecektir. A Miktarı vergi yükümlülüğünün bu kısmı, bu şirketler arasında formüle dayalı orantı esasına göre paylaşılacaktır.

**B. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri:**

Raporda, henüz uzlaşma sağlanmamış olmakla birlikte farklı ülkelerin farklı yöntemler uygulaması halinde sorunlar ortaya çıkabileceği belirtilmekte ve yeni vergileme hakkı için tüm ülkelerde çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla mahsup yönteminin uygulanması gerektiği ve istisna yönteminden daha iyi sonuç vereceği kabul edilmektedir. Bu kapsamda OECD'nin MAP uygulamasına yönelik 14. Eylem çalışmaları daha etkin ve hızlı çözüm bulunmasını sağlamaya yöneliktir.

**1.2. B MİKTARI KAPSAMINA GİREN FAALİYETLER**

A Miktarında emsallere uygunluk yerine kabul edilmiş bir formüle göre matrahın hesaplanacağını belirtmiştik. Oysa, B Miktarı tanımlanmış "temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri" gerçekleştiren ilişkili taraf distribütörlerinin ücretlendirmesini ve emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu bir şekilde standartlaştırmayı amaçlamaktadır. İki amacın gerçekleşmesi öngörülmektedir. Birincisi, B Tutarı vergi idareleri için transfer fiyatlandırması kurallarının yönetimini basitleştirmeyi ve vergi mükellefleri için uyum maliyetlerini azaltmayı amaçlamaktadır. İkincisi, B Tutarı, vergi kesinliğini artırmayı ve vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasındaki anlaşmazlıkları azaltmaktır.

Distribütörlük sözleşmeleri hem vergi idareleri hem de vergi mükellefleri için bir sorun alanı ve yurtiçi transfer fiyatlandırması sorunlarının sıkça odaklandığı bir konu oluşturmaktadır.

Raporda B Miktarının uygulanmasını sağlayacak çerçeve ortaya konmakta; kapsamda olması beklenen şirketler ve işlemler tartışmaya açılmıştır. Çünkü, kapsam konusunda dar veya geniş yorumdan hangisinin uygulanacağı konusunda IF çerçevesinde bir uzlaşma henüz sağlanmamıştır. Ancak, Raporda kapsam içinde (scope) düşünülen temel faaliyetlerin nasıl tanımlanacağına ilişkin ana hatlar çizilmiş durumdadır ve B Miktarının dağıtılacak tutarının (quantum) belirlenmesi ve B Miktarının uygulanması ele alınmıştır. Halihazırda, kapsam dahilinde dikkate alınması gereken “dağıtım ve pazarlama faaliyetleri”, kapsam dahilinde gerçekleştirilmesi gereken ve yapılmaması gereken faaliyetlerin tanımlanmış bir 'pozitif listesi' ve 'negatif listesi' referans alınarak belirlenen dar bir temel faaliyetler kapsamına dayalı olarak tanımlanacağı varsayılmaktadır. Daha sonra kapsam içindeki distribütörlerin tanımlanmasını daha fazla desteklemek ve doğrulamak için nicel göstergeler uygulanacaktır. Şimdilik, daha fazla teknik çalışma yapıncaya kadar, B Miktarının satış getirisi ile kapsam dahilindeki distribütörlerin farklı coğrafi konumlarını ve veya endüstrilerini hesaba katacak potansiyel olarak farklılaştırılmış sabit getirilere dayalı olabileceği tahmin edilmektedir. B Miktarı önerilerinin temelde Rehberde yer alan düşük katma değerli grup içi hizmetler olarak adlandırılan grup içi hizmetler kategorisine ilişkin emsale uygun ücretlendirmeye benzetilmek istendiğini belirtelim.

B Miktarının uygulanmasından önce alınan peşin fiyatlandırma anlaşmaları veya MAP anlaşmaları geçerliliğini koruyacaktır. B Miktarı önerisinin 3 yapı taşı bulunmakta olup; B Miktarının kapsamı (scope), yeniden dağıtılacak kârın tutarı (quantum) ve uygulamadan oluşmaktadır.

### 1.2.1. Kapsam

B Miktarı, uluslararası şirket grubu ürünlerinin dağıtımını için temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini gerçekleştiren, yabancı bir ülkede bağlı ortaklık veya işyeri olarak mukim grup işletmelerinin distribütörlük işlevinin ücretlendirilmesini konu alacaktır. B Miktarı, doğru bir şekilde tanımlanmış bir işleme göre bir pazarda tanımlanan temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini gerçekleştiren uluslararası grupların işletmeleri için geçerli olduğundan, A Miktarının kapsam sınırlamalarına tabi olmayacaktır. Doğru bir şekilde tanımlanmış işlem, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin I. Bölümünde özetlenen beş karşılaştırılabilirlik faktörü dikkate alarak belirlenecek; tanımlanmış kontrollü

işlemlerde gerçekleştirilen işlevler, sahip olunan varlıklar ve üstlenilen riskler, temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde belirlenenlere benzer olacaktır. Dolayısıyla, sabit getiri olan B Miktarına hak kazanacak kontrollü işlemlerin hangilerinin olduğu ve temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin tanımlanması gerekmektedir. Temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin tanımlanması, pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin performansı ile yakından ilgili nitel faktörler ile bu faaliyetlerin performansı ile yakından ilgili bir dizi nicel göstergelere atıfta bulunularak yapılmaktadır. Kapsamdaki kontrollü işlemler aşağıdakilerden oluşabilir:

- Ağırlıklı olarak mukim olunan ülkedeki ilişkisiz müşterilere yeniden satılması için yabancı ülkedeki bir ilişkili kişiden ürünlerin satın alınması ve tanımlanmış temel dağıtım faaliyetlerinin yerine getirilmesi ve
- Tanımlanmış temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin, mukim olunan devletteki, yabancı bir ilişkili teşebbüsle işlem yapan dağıtım kuruluşu tarafından gerçekleştirilmesi.

Netice itibarıyla B Miktarı, kendisi emsallere uygun rutin bir pazarlamacı olarak nitelendirilecek, riskleri üstlenen, işlevleri yerine getiren, varlıklara sahip olan bir dağıtım kuruluşu için geçerli olacaktır.

Raporda B Miktarı kapsamına giren dağıtım şirketlerin belirlenmesinde işlevler, varlıklar ve riskler için yapması ve yapmaması gerekenler liste halinde belirlenmiştir. Örneğin, işlevler açısından mukim şirketin piyasada yeniden satılmak üzere ürünlerin ithalatı ve navlun, sigorta ve gümrük masrafları dahil olmak üzere gümrükleme işlemlerini yapması temel pazarlama dağıtım işlevi içinde kabul edilirken pazarlama gayri maddi varlıklarının geliştirilmesi, iyileştirilmesi veya korunması ile ilgili faaliyetlerin (yerel müşteri listeleri ve müşteri ilişkileri hariç) yerine getirilmesi işlevi kapsamında kabul edilmemektedir. Rutin pazarlama & dağıtım işlevi içinde 9, kapsam dışındaki 4 işlevi belirlenmiş olup tanımlanan rutin faaliyetin ötesine geçtiği, B Miktarı kapsamında olmak için birçok uluslararası şirketin yeniden yapılanmaya gideceğini ve bu şekilde kabul edilmesi halinde ulusal vergi idarelerinin vergileme yetkilerinin kısıtlanacağı düşünülmektedir. Benzer şekilde, işlevlere paralel olarak risk ve varlıklar için negatif ve pozitif listeler hazırlanmıştır. Kapsam içinde yer alacak dağıtım şirketlerini belirlemek için belirtilen negatif ve pozitif listedeki nitel faktörlerin dikkate alınmasıyla bağlantılı olarak yine işlevler, risk ve varlıklar konusunda nicel göstergelerin de kullanılabileceği kabul edilmektedir. Raporda ayrıca çoklu işlev gerçekleştiren bağımlı şirketler için B Miktarının nasıl hesaplanacağı konusunda açıklamalar yapılmış ayrıca dar yoruma göre rutin faaliyetlerde bulunmayan komisyoncu, satış acenteleri ve temsilcilerinin B Miktarı kapsamı dışında tutulması gerektiği açıklanmıştır.

### 1.2.2. Quantum

B Miktarı kapsamında temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini ücretlendirmek için sağlanan sabit getiri, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen sonuçlara yaklaşan bir

sonuç sağlamayı amaçlamaktadır. Net kâr göstergeleri işlem farklılıklarından daha az etkileneceği ve karşılaştırılan işlemler arasındaki bazı işlevsel farklılıklara daha toleranslı olduğu için Raporda, temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini gerçekleştiren distribütörün ücretlendirilmesinde en uygun transfer fiyatlandırma yönteminin İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yönteminin (TNMM) olduğu belirtilmiştir. B Miktarı distribütörlük işlevi için sabit bir oran olarak hesaplanacağı için her işlem ve şirkete uygulanması adil sonuç vermeyeceği için bu kapsamda bölgeler açısından farklılaştırılmış beyanname verilmesi, endüstri bazında hazırlanmış beyanname verilmesi veya işlev yoğunluğunda farklılaşmaya gidilmesi konuları da tartışılmaktadır.

### 1.2.3. Uygulama

B Miktarının koordineli ve tek tip bir şekilde uygulanmasının çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmeme riskini azaltacaktır. B Miktarının dar bir kapsamı, dağıtıma göre nitel ve nicel göstergeler de dahil olmak üzere uygun temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri kümesi üzerinde anlaşmaya varmak daha kolay olacağından, çok sayıda Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkenin fikir birliğine varmasını kolaylaştırabileceği ileri sürülmekle birlikte bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapılması gerektiği belirtilmiştir.

### 1.3. VERGİLERİN KESİNLİĞİ

Birinci Sütunun en önemli unsurlarından birinin vergilerin kesinliği olduğu kabul edilmiş, Birinci Sütun çerçevesinde konu iki boyuta ayrılarak; A Miktarı ve A Miktarının ötesindeki anlaşmazlık ve sorunların önlenmesi ve çözümü olarak değerlendirilmiştir. Hala uzlaşmaya çık olmakla birlikte A Miktarı için tüm ilgili vergi idarelerinin bağımsız vergi incelemesi yapmasının uygun olmadığı bunun yerine idare temsilcilerinin yer aldığı bir panelin ilgili hem denetim hem de incelemeleri yapması önerilmektedir. Panel kararlarını tüm ülkeler kabul edecekler ve şirketin tüm bağlı işletme ve işyeri gibi tüm unsurlarını kapsayacaktır. Şirketin bu öneri ve panel kararlarını kabul etmemesi halinde ilgili idarelerin denetim ve inceleme yetkisi doğal olarak devam edecek olup sorun çıkması halinde bir ülkenin ilave tarhiyat yapması halinde çok ülke etkileneceği için geleneksel ÇVÖA çözümü dışında farklı bir çözüm yolu devreye girecektir. Bu kapsamda özetle şirketler için beyan usulüne göre ayrı bir beyanname ve belgelendirme düzeni belirlenecek, panelde yer alacak ülkeler ve lider ülke belirlenecek, panelin denetim yetkileri ve inceleme süreçleri ve transfer fiyatlandırma ayarlamalarının nasıl yapılacağı tespit edilecektir. İlgili ülkeler beyanname ve belgelere değişime tabi tutulacaktır. Bilgi değişiminde OECD'nin Vergi İdareleri Forumunun (Forum on Tax Administration-FTA) geliştirdiği ve bazı projelerinde uyguladığı Uluslararası Uyum Güvence Programı ([International Compliance Assurance Programme-ICAP](#)) benzeri bir uygulama düşünülmektedir. Şirketin panel kararlarını kabul etmemesi halinde ise panel kararlarının tüm ülkeler için geçerli olup olmayacağına henüz karar verilmemiştir.

B Miktarı, A Miktarının ötesindeki sorunlar, için üç aşamalı bir çözüm önerisi paketi getirilmekte, verginin kesinliği, yeni, zorunlu ve bağlayıcı kurallara bağlanmakla birlikte



IF üyesi tüm ülkeler bu konuda uzlaşmaya henüz varamamıştır. Bu kapsamdaki sorunların önlenmesi için birinci aşamada; ICAP, ortak inceleme, çok taraflı APA, transfer fiyatlandırma incelemeleri için standart benchmarks kullanımı, tarhiyat zamanaşımı ve tahsilatın askıya alınması gibi konular gündeme gelecektir. İkinci aşamada; karşılıklı anlaşma usulünün geliştirilmesi öngörülmekte, üçüncü aşamada ise idareleri bağlayıcı sorun çözme mekanizmalarının geliştirilmesi öngörülmektedir.

Yeni ve yenilikçi uyuşmazlık çözüm mekanizması, üzerinde anlaşmaya varılan bir sürenin ardından ve yukarıda geliştirilen bağlam dahilinde çözülmeyen kalan MAP davaları için geçerli olacaktır. Bazı IF üyesi ülkeler, getirilecek yeni ve yenilikçi uyuşmazlık çözüm mekanizmasının A Miktarı ile ilgili olarak vergi kesinliği sağlamak için mevcut mekanizma ve çerçeveden ayrı ve farklı olması gerektiğini ve özellikle de çoğu MAP davasının esas olarak iki taraflı doğasını yansıtmaması gerektiği görüşünde olmakla birlikte B miktarı için getirilecek mekanizma da farklı olmayacaktır. Panelin oluşumu dahil bu konular üzerinde uzlaşmaya varılması beklenmektedir.

#### 1.4. VERGİ İDARELERİ VE UYGULAMA

A ve B Miktarına ilişkin yeni kuralların ülkelerin iç mevzuatlarına dahil edilmesi gerekmekte ve özellikle transfer fiyatlandırma düzenlemelerinde değişiklikler yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda, A Miktarı vergilemesinin belirlenmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi kesinliği konularında düzenleme yapılması şarttır. Bu kapsamda yapılması gereken bir diğer değişiklik uluslararası vergi hukuku uygulaması alanı olup bu konuda MLI benzeri bir anlaşmanın devreye sokulması planlanmakta olup OECD tarafından ayrıntılı Rehberler hazırlanması gerekmektedir

## 2. İKİNCİ SÜTUN ESASLARI VE VERGİLEME

İkinci Sütun önerisi aynı zamanda Matrah Aşınmasıyla Küresel Mücadele (Global Anti-Base Erosion- "GloBE) olarak da isimlendirilmektedir. İkinci Sütun, Birinci Sütundan kalan BEPS zorluklarını topluca ele almak ve uluslararası düzeyde faaliyet gösteren büyük işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelere bakılmaksızın minimum düzeyde vergi ödemelerini sağlamak için tasarlanmıştır. Farklı bir ifadeyle, diğer ülkelerin birincil vergilendirme haklarını kullanmadığı veya ödemenin başka şekilde düşük düzeylerde efektif vergilendirmeye tabi olduğu durumlarda, ana şirketin bulunduğu devlete

“tekrar vergileme” hakkı sağlayacak kuralları belirlemektedir. İkinci Sütun temelde Birinci Sütun'dan bağımsız olmakla birlikte gerçek maddi etkileşim, Birinci Sütun kapsamında tanınan yeni vergilendirme haklarından kaynaklanan vergilerin, uluslararası şirket gruplarının faaliyet gösterdiği devletlerin efektif vergi oranları (ETR') hesaplanırken dikkate alınmasıdır. Bu nedenle, teorik olarak İkinci Sütun, Birinci Sütun üzerinde anlaşma olmadan uygulanabilecektir. Bu amaçla birbirine kenetlenen bir dizi yeni kurallar, mekanizmalar geliştirilerek aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır;

i- Ekonomik kârın olmadığı durumlarda vergilemeyi veya çifte vergilendirmeyi önlerken asgari düzeyde bir vergilendirme sağlamak,

ii- Ülkelere göre oluşan farklı vergi sistemi tasarımlarının yanı sıra işletmelerin farklı iş modelleri sorunlarıyla başa çıkmak,

iii- Şeffaflık ve eşit şartlara sahip bir oyun alanı sağlamak ve

iv- İdari ve uyumluluk maliyetlerini en aza indirmektir.

Raporda GloBE'un bu hedeflere ulaşması için dört kural/mekanizmanın getirilmesi önerilmiştir. Bunlar;

i- Geliri Dahil Etme Kuralı-GDEK (Income Inclusion Rule-IIR),

ii- Düşük Vergilendirilmiş/Vergisiz Ödemeler Kuralı-DVÖK (Undertaxed Payments Rules-UTPR),

iii- Geçiş Kuralı-GK (Switch-over rule-SOR) ile

iv- Vergiye Tabi Kuralı-VTK (Subject to Tax Rule-STTR) olup önceki üç kuralı tamamlamaktadır.

- GDEK'in (IIR) işleyişi, birçok açıdan, geleneksel kontrol edilen yabancı kurum/şirket (CFC) kuralı ilkelerine dayanmakta olup kontrol edilen yabancı kurum gelirin efektif asgari vergi oranının altında vergilendirildiği hallerde hissedar, genellikle ana şirket düzeyinde beyanını zorunlu hale getirmektedir. Ana şirketin doğrudan ve dolaylı sahip olduğu bağlı şirketlerinin, hissesi oranında, gelirlerinden oluşan bir matrah üzerinden bulunduğu ülkede bir tamamlama vergisini ödemesi amaçlamaktadır.

- DVÖK (UTPR) ise yabancı ülkedeki ilişkili/bağlı şirketin GDEK konu olmaması halinde uygulanan ikinci bir kural ve tamamlayıcı verginin hesaplanmasını gerektirmektedir. Tamamlayıcı vergi daha sonra kurala belli bir dağıtım anahtarı kullanılarak dahil işletmeler arasında birincil ve ikincil olarak paylaştırılmaktadır. İlişkili kişiye yapılan ödemeler düşük vergilendirilmiş ise ödemenin indirimi kabul edilmemekte veya kaynak ülkede vergiye konu olmaktadır. Ancak, GDEK (IIR) kuralının DVÖK (UTPR) kuralından öncelikli olduğunu belirtelim.

- GK (SOR) belirli şube yapıları ve gayrimenkul gelirleri için tanımlanmış olup ÇVÖA ile ana şirketin bulunduğu ülkenin anlaşmasında belirlenmiş istisna sisteminden mahsup sistemine geçişine izin veren kuraldır. Farklı bir ifadeyle, ana şirketin vergi idaresinin

düşük vergilemeye konu olmuş şube gelirin minimum vergi oranında vergileme yapmasına imkân vermektedir. Ana şirketin yasayla şubeye GDEK uygulanmasını zorunlu kıldığı hallerde uygulanacaktır.

- VTK (STTR) yulardaki kuralları tamamlayan kural olup özellikle, kârları kaynak ülkelerden bu ödemelerin nominal vergilendirmeye tabi olmadığı veya düşük oranlarda olduğu ülkelere kaydırmak için anlaşmanın belirli hükümlerinden yararlanan grup içi ödemelerle ilgili sınır ötesi yapıları hedefler. Vergilemenin tevkifatla yapılması en uygun yöntemdir. Kural, bu durumlarda vergilendirme haklarını kaynak devlete iade ederek, kaynak ülkelerin, özellikle daha düşük idari kapasiteye sahip olanların, vergi tabanlarını/ matrahlarını korumalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Raporda, kurala ilişkin olarak; kuralın uygulanacağı ödemeler, ilişkili kişiler, kasam dışındaki kişiler ve ödemeler (örneğin faiz ve royalti ödemelerine uygulanmaktadır), tutar ve kurum eşiği, hesaplamayı gerektirecek nominal vergi oranı konularında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Kuralların ana ülke yanında diğer ilgili ülkeler arasında uyumlu bir şekilde uygulanması ile kuralların uygulanmasında takip edilecek öncelik sıralaması konusunda Raporda ayrıntılı teknik açıklamalar yapılmıştır. Son iki kural yapısal özellikleri gereği ÇVÖA değişiklik yapılmasını zorunlu kılmakta olup ikili anlaşmalar yanında MLI türü bir çözümün de mümkün olduğu değerlendirilmesi yapılmıştır. Efektif vergi oranı ile tamamlayıcı verginin hesaplanması önemli konulardır. İkinci Sütunun uygulanmayacağı sektörler/şirketler de bulunmaktadır; yatırım ve emeklilik fonları da dahil olmak üzere belirli ana kuruluşları, devlet varlık fonları gibi, devlet kurumlarını ve tipik olarak geçerli yerel vergi kanunu kapsamında vergiden muafiyet veya istisnadan yararlanan uluslararası ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar hariç tutulmaktadır. İştirakler, ortak girişimler ve konsolide grubun parçası olmayan sözde “yetim kuruluşlar” için özel kurallar geçerli olabilir. Hem IIR hem de UTPR ortak bir vergi matrahı kullanacak, matrahın belirlenmesi, uluslararası şirketler grubunun ana şirketinin konsolide mali tablolarını hazırlamak için kullandığı muhasebe standardı kapsamında hazırlanan finansal hesaplar ile işe başlanacaktır. Hesapların, IFRS veya başka bir kabul edilebilir muhasebe standardı olması, ortak bir temel olarak kullanılması hem ülkeler hem de çok uluslu şirketler için eşit bir oyun alanı sağlayacak, şeffaflığı artıracak ve mevcut sistemlerden yararlanarak uyum maliyetini en aza indirecektir. GloBE hükümleri, efektif vergi oranının hesaplanmasında zararların mahsubuna izin vermekte ve belirli sabit getirileri hariç tutmak için formüle dayalı bir düzenleme oluşturulmasını öngörmektedir. Daha sonra, grup içi temettüleri gibi belirli gelir kalemlerini vergi matrahından çıkarmak ve vergiden düşülebilir hisse senedine dayalı tazminat gibi belirli giderleri dahil etmek için finansal hesaplarda bazı ayarlamalar yapılabilecektir. GloBE kurallarının, yıllık brüt geliri 750 milyon Euro'dan fazla olan şirketler için geçerli olması, ülke bazlı raporlama yapan şirketler, öngörülmektedir.

### III. TÜRKİYE’NİN İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNDEN YAPILAN GELİR/KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI VE DİJİTAL HİZMETLER VERGİSİ DÜZENLEMELERİN ÖZETLENMESİ

Türkiye, dijital ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak iki tür vergileme yapmaktadır. Birincisi, internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden stopaj yoluyla vergi, ikincisi ise dijital hizmetler vergisidir. Vergiler aşağıda özetlenmiştir.

#### 1. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri Gelir/Kurumlar Vergisi Stopajı

Vergi Usul Kanunu’nda 6745 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanına, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetki kapsamında 19/12/2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkralarında sayılan kişi ve kurumlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Karara göre, internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere bu hizmetlere ilişkin olarak dar mükelleflere yapılacak ödemelerden, kendisine ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın %15 oranında vergi kesintisi yapılacak, tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerden yapılacak kurumlar vergisi stopajı oranı ise %0 olarak belirlenmiştir. Uygulama 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere başlamış olup Karar kapsamında olan kişi ve kurumlar bu tarihten itibaren internet ortamında verilen reklam hizmeti bedeli olarak yapacakları ödemeler üzerinden belirlenen oranlarda gelir veya kurumlar vergisi stopajı yapacak ve muhtasar beyanname ile vergi dairelerine beyan ederek ödeyeceklerdir. Netice itibarıyla, Google, Facebook, Twitter gibi dijital reklam platformlarına reklam verenler ödeme tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla %15 oranında yapacakları vergi stopajını ilgili ayın muhtasar beyannamesi ile beyan edip ödemek durumundadırlar.

Türkiye’deki şirketlerin sorumlu sıfatıyla ödedikleri bu vergileri uluslararası şirketlere yansıtmaları çok zor olduğu için vergi tevkifatı yapan şirketler üzerinde kalmakta olup bazı şirketler konuyu yargıya taşımakla birlikte nihai kararlar henüz verilmemiştir.

#### 2. Dijital Hizmet Vergisi

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 1-7. maddelerinde düzenlenen dijital hizmet vergisi, aynı Kanunun 52. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmüne

göre 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dijital hizmet vergisinin konusunu Kanunun 1. maddesine göre Türkiye’de;

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

elde edilen hasılat oluşturmaktadır.

Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da mezkûr maddeye göre dijital hizmet vergisine tabi tutulmakla birlikte dijital hizmet sağlayıcıları tarafından mezkûr maddenin farklı fıkra veya bentleri kapsamındaki hizmetlerin aynı dijital ortam üzerinden sunulması halinde her hizmet kendi hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır. Kanunun 3. Maddesinin 1. Fıkrası uyarınca verginin mükellefi dijital hizmet sağlayıcıları olup Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmamasının vergi mükellefiyetine etkisi olmayacaktır. Ancak, 4. madde uyarınca Türkiye’den elde ettiği hasılat 20 milyon Türk lirası veya dünya genelindeki hasılatı 750 milyon avrodan (veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası) az olanlar söz konusu vergiden muaftır. Dijital hizmet sağlayıcılarının tam mükellef olup olmaması veya dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetini etkilememektedir. Kanunun 4. Maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen hizmetler dolayısıyla elde edilen hasılatlar vergiden istisna edilmiştir. Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olup maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisinin oranı %7,5’tir ve vergi, verginin kapsamına giren hizmetlere ilişkin geçerli vergi oranının matraha uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Kanunun 6. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisi, bu vergiye mükellef olan veya vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunacaktır.

#### IV. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yukarıda belirtildiği üzere, BEPS 1. Eylem planı kapsamında yayımlanan Birinci ve İkinci Sütun Taslak Raporlarına göre dijital ekonomide yer alan faaliyetleri ve bu hizmetleri sunan uluslararası şirketler temelde uluslararası bazda yapılacak anlaşmalarla vergilenmeye çalışılmaktadır. Birinci Sütunla, küresel anlamda sunulan dijital



hizmetlerden elde edilen gelirin vergilenmeye ve hizmetlerden faydalanan kişilerin mukim bulunduğu devletlere vergileme hakkı getirilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda önceki bölümde belirtilen Türkiye'nin internet ortamında verilen reklam hizmeti bedeli ödemeleri üzerinden %15 oranında yapılan gelir veya kurumlar vergisi stopajının Birinci Sütunun A Miktarına, Dijital Hizmet Vergisinin ise B Miktarına denk geldiğini söyleyebiliriz. İkinci Sütun kapsamında vergileme yapacağımız ölçekte uluslararası dijital hizmet sunan şirketlerimiz henüz bulunmamaktadır. İkinci Sütun önerisinin dayanağını, eğer bir devlet vergilendirme haklarını yeterli ölçüde kullanmazsa, yeni kurallar ağına göre bu vergilendirme hakları belli şartları sağlaması koşuluyla bunu yapmaya yetkili başka bir devlete yeniden tahsis edecektir. Bu tahsis ise; tüm devletlerde minimum efektif vergi oranı sağlamayı amaçlayan yeni bir küresel asgari vergi rejimi (GloBE) ve ilişkili kişiler arasında yapılan belli ödemelerin asgari düzeyde vergilendirilmesi Vergiye Tabi Kural (Subject to Tax Rule) yoluyla yapılacaktır. Uluslararası uzlaşmaya varılması sonucunda Google, Facebook ve Twitter gibi şirketlerin alt ana şirket merkezlerinin bulunduğu ülkelerin, kamuoyunda en çok bilinen İrlanda ve İsviçre gibi ülkelerin, yeni vergileme sisteminden etkilenmemesi kaçınılmaz olacaktır. Sözkonusu Raporlarda, özellikle Birinci Sütunda, belirtildiği üzere bazı alanlar daha fazla teknik çalışma ve devletlerin anlaşmasını gerektirmektedir. Bununla birlikte, asgari vergi oranlarının GloBE için %10-12 ve Vergiye Tabi Kural için %7,5 arasında bir oran önerileceği anlaşılmaktadır. BEPS 1. Eylem çalışmalarının, 2021 yılı altıncı ayına sonuna kadar belirlenen uzlaşma vaadi sonrası, ki yıl sonunu bulacağını tahmin etmekteyiz. Aksi halde, ülkemiz dahil bazı devletlerin yaptığı gibi diğer ulusal devletler de temel hükümlerlik göstergesi olan vergileme haklarını kullanmaya başlayacak ve dijital ekonomik faaliyetleri vergilemeye çalışacaktır. Uluslararası uzlaşma sağlanması sonucu G20/OECD ve IF üyesi ülkelerin dijital ekonomi konularında uyguladıkları vergileri kaldırmaları zorunlu olacaktır. Uzlaşma sonrası oluşacak yeni uluslararası vergileme sistemine uluslararası şirketlerin nasıl tepki verecekleri konusunda herhangi bir öngöründe bulunulması mümkün görünmemektedir. Ancak, 1. Eylemin mevcut uluslararası vergi sistemi çerçevesinde dijital hizmet sunan herhangi bir uluslararası grubu etkilenmeden bırakması mümkün olmayan bir şekilde yeniden şekillendirecek bir çerçeve sunduğu çok açıktır. Netice itibarıyla, OECD'nin 1. Eylem çalışmaları ve uzlaşma çabalarına ilişkin gelişmelerin dikkatle izlenmesinin zorunlu olduğunu düşünmekteyiz.

Saygılarımızla,

Tax & International Advisory