

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 7 - Ocak 2024



❖ Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi
Erdoğan SAĞLAM

❖ İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu
Ömer ŞENER

❖ İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu
Hüseyin PEKMEZCİLER • Behiç BARIŞIK

❖ Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm
Çağla BOZKURT • Derya AKBABA

❖ İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu
Emre SAVCI

www.vergipusulasi.com.tr



VERGİ PUSULASI



6.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

VERGİ PUSULASI

SAYI 7
TARİH OCAK / 2024

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Ömer ŞENER
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü	İbrahim Eren ARSLAN
ve Reklam Sorumlusu	
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No: 5/B No:333 Ümraniye / İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	1.750 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YAZI DANIşMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar İŞİKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

Değerli Okurumuz,

Vergi Pusulası'nın yeni sayısıyla karşınızdayız.

Bu sayımızda da yine çok değerli yazarlarımız tarafından hazırlanan önemli makalelerimiz yer alıyor.

E. Hesap Uzmanı ve Yeminli Mali Müşavir Erdoğan SAĞLAM tarafından kaleme alınan “Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu Ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi” başlıklı makalede; sermaye tamamlama fonu uygulamasına ilişkin 7394 sayılı Kanun ile yapılan yasal bir düzenleme ışığında düzenleme öncesi ve sonrası dönem için oluşan tartışmalı konularda uygulama birliğinin nasıl sağlanacağına dair görüş önerisinde bulunulmuştur.

Vergi Müfettişi Ömer ŞENER tarafından kaleme alınan “İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu” başlıklı makale, yakın dönemde incelemesi yapılan perakende sektöründeki uygulamalara ışık tutmaktadır.

Vergi Müfettişi Hüseyin PEKMEZCİLER ve Vergi Müfettişi Behiç BARIŞIK tarafından kaleme alınan “İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi Ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu” başlıklı makalede; indirimli kurumlar vergisi uygulamasında değerlendirme ve yatırım teşvik belgelerinin revizyonunda karşılaşılan özellik arz eden bazı durumlar ilgili mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ele alınıp değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Çağla BOZKURT ve Vergi Müfettişi Derya AKBABA tarafından kaleme alınan “Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm” başlıklı makalede; ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele alan BEPS Eylem-1 planı hem Sonuç Bildirgesi hem İki Sütunlu Çözüm sürecinin gelişimi ve bileşenleri kapsamında detaylı değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Emre SAVCI tarafından kaleme alınan “İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu” başlıklı makalede; ihrakiye teslimleri vergi, gümrük ve enerji piyasasına yönelik mevzuatlarda yer alan düzenleyici hükümler kapsamında incelenmiştir.

Yeni sayımızda tekrar sizlerle buluşmak dileğiyle...

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

DİJİTAL ÇAĞIN VERGİLENDİRME SORUNLARINA YANIT OLARAK İKİ SÜTUNLU ÇÖZÜM

Çağla BOZKURT¹

Derya AKBABA²

ÖZET

Ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele alan BEPS Eylem-1 kapsamında yürütülen çabalar ve 20 ayı aşkın süredir devam eden yoğun çalışmalar sonucunda 11 Temmuz 2023 tarihinde 138 Kapsayıcı Çerçeve üyesi, “Vergi Sorunlarının Ele Alınmasına Yönelik İki Sütunlu Çözüme İlişkin Sonuç Bildirgesi”ni kabul etmiş ve “Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarının Ele Alınmasına Yönelik İki Sütunlu Çözüm” 139 ülke ve vergilendirme bölgesi tarafından onaylanmıştır.

Bu makalede, BEPS eylem planına kısaca değinildikten sonra hem Sonuç Bildirgesi hem İki Sütunlu Çözüm sürecinin gelişimi ve bileşenleri detayları ile ele alınacaktır.

Anahtar kelimeler: İki Sütunlu Çözüm, Sütun 1, Sütun İki, A Tutarı, B Tutarı, GloBE Kuralları, Model Kurallar, STTR, Küresel Asgari Vergi

GİRİŞ

Küreselleşmenin ardından uluslararası vergi sisteminde ortaya çıkan boşlukları kapatarak vergiden kaçınma ve Çok Uluslu İşletmelerin(ÇÜİ) kârlarının çifte vergilendirilmesinin önlenmesini ele almak üzere 2013 yılında tasarlanan Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı bu yıl, 10. yılını tamamlamıştır. BEPS’in ardından 2016’da kurulan OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi (*Kapsayıcı Çerçeve*) ise başlangıcından beri uluslararası vergi kurallarını daha tutarlı ve daha şeffaf hale getirmek için reform yapmak amacıyla çalışmalarını güçlü bir hızla sürdürmektedir.

¹ Vergi Müfettişi, Orcid No: 0009-0004-2795-8064

² Vergi Müfettişi, Orcid No: 0009-0008-6768-2508

BEPS projesindeki 15 eylem planından biri olan ve ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak üzere BEPS Eylem-1 kapsamında yürütülen çabalar ve yoğun çalışmalarda ise 2023 itibarıyla önemli bir dönüm noktasına gelinmiş; 11 Temmuz 2023 tarihinde 138 Kapsayıcı Çerçeve üyesi, “*Vergi Sorunlarının Ele Alınmasına Yönelik İki Sütunlu Çözüme İlişkin Sonuç Bildirisi*”ni kabul etmiştir. Sonuç Bildirgesi, 20 ayı aşkın süredir devam eden müzakerelerde kaydedilen önemli ilerlemeyi kabul etmekte ve 139 ülke ve vergilendirme bölgesinin katıldığı, “*Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarının Ele Alınmasına Yönelik İki Sütunlu Çözüm*”e ilişkin 8 Ekim 2021 Bildirgesinin (*İki Sütunlu Çözüme ilişkin 2021 Bildirgesi*) kabul edilmesinden bu yana Kapsayıcı Çerçeve tarafından geliştirilen çıktılar paketini özetlemektedir.

Uluslararası vergilendirme ilkelerini yeniden yazan “İki Sütunlu Çözüm”ün küresel olarak vergi gelirlerinin yeniden dağılımı ve kar aktarımıyla mücadele üzerinde büyük etkiler yaratması beklenmektedir. Öyle ki, 2023 yılı başında yapılan etki analizlerinin sonuçlarına göre İki Sütunlu Çözüm kapsamında, yılda yaklaşık 200 milyar ABD Doları tutarındaki kâr üzerinden yeni vergilendirme haklarının pazar ülke/bölgelere tahsis edilerek 17-31 milyar ABD Doları tutarında net yıllık gelir artışına yol açılması; küresel asgari vergi uygulaması ile düşük vergilendirilmiş kârın küresel olarak yaklaşık %70 oranında azaltılarak mevcut en son verilere göre, küresel olarak her yıl 200 milyar ABD dolarına kadar ek gelir sağlanması ve bu kazançların yaklaşık üçte birinin azalan kar aktarımından kaynaklanması tahmin edilmektedir.³

Bu makalede, güncel uluslararası vergilendirme ilkelerine dayanak teşkil eden BEPS eylem planına kısaca değinildikten sonra hem Sonuç Bildirgesi hem de OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi güdümünde yayınlanan diğer rapor ve belgeler üzerinden İki Sütunlu Çözüm sürecinin gelişimi ve bileşenleri detayları ile ele alınacaktır.

1. MATRAH AŞINDIRMA VE KAR AKTARIMI (BEPS)

Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (*BEPS*) girişimi ilk olarak, 2008 küresel mali krizinin ardından G20 ülkelerinin vergiyi gündemlerinin en üst sırasına yerleştirerek vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaya karşı mücadeleye öncülük etmeleri ile ortaya çıkmıştır.

BEPS, vergi kurallarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlanarak kârları yapay bir şekilde ekonomik faaliyetin az olduğu veya hiç olmadığı düşük vergili veya vergisiz yerlere kaydırarak veya faiz veya telif hakkı gibi indirilebilir ödemeler yoluyla vergi matrahlarını aşındıran vergi planlama stratejilerini ifade eder.⁴

G20’nin talebi üzerine 2016 yılının Haziran ayında, “*OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi*” (Kapsayıcı Çerçeve) Kyoto Japonya’da 89 ülke ve yetki alanının ilk üyeliğiyle kurulmuştur. Kapsayıcı Çerçeve’nin şu anda 140 üyesi bulunmaktadır ve bu üyeler eşit bir şekilde uygulamayı izlemekte ve Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (*BEPS*) ile mücadele tedbirlerinin geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır.⁵

³ OECD. (2023). *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report September 2022 – September 2023*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2022-september-2023.htm> SET:01.12.2023.

⁴ OECD. (tarih yok). What is BEPS? 13.12.2023 tarihinde Organization for Economic Cooperation and Development: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> SET:01.12.2023.

⁵ OECD (2021), *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: OECD Report for the G20 Finance*

Gelişmekte olan ülkelerin kurumlar vergisine daha fazla bağımlı olmaları, BEPS'ten orantısız bir şekilde zarar görmeleri anlamına gelmektedir. BEPS uygulamaları ülkelere yılda 100-240 milyar ABD doları gelir kaybına mal olmaktadır. OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi kapsamında birlikte çalışan 140'tan fazla ülke ve yetki alanı, vergiden kaçınma ile mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını artırmak ve daha şeffaf bir vergi ortamı sağlamak için 15 tedbirin uygulanması konusunda işbirliği yapmaktadır.⁶

Kullanılan bazı vergi planlamaları yasa dışı olsa da çoğu yasa dışı değildir. Bu durum vergi sistemlerinin adilliğini ve bütünlüğünü zedelemektedir çünkü sınır ötesinde faaliyet gösteren işletmeler BEPS'i yerel düzeyde faaliyet gösteren işletmelere karşı rekabet avantajı elde etmek için kullanabilmektedir. Ayrıca, vergi mükellefleri çok uluslu şirketlerin yasal olarak gelir vergisinden kaçındığını gördüklerinde, bu durum tüm vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu zayıflatmaktadır.

BEPS, gelişmekte olan ülkeler için, özellikle çok uluslu işletmelerden gelen kurumlar vergisine yoğun bağımlılık olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergi gündemine dâhil edilmesi, özel ihtiyaçlarına yönelik destek almalarını ve uluslararası vergi konusunda standart belirleme sürecine etkin bir şekilde katılabilmelerini sağlamak açısından önemlidir.

BEPS paketi, hükümetleri vergiden kaçınmayla mücadele etmek için gereken ulusal ve uluslararası araçlarla donatan "15 Eylem" sunmaktadır. Ülkeler artık kârın, kârı yaratan ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesini sağlayacak araçlara sahiptir. Bu araçlar aynı zamanda uluslararası vergi kurallarının uygulanmasına ilişkin ihtilafları azaltarak ve uyum gerekliliklerini standartlaştırarak işletmelere daha fazla kesinlik sağlamaktadır.

OECD ve G20 ülkeleri ile BEPS paketinin uygulanmasına ve BEPS karşıtı uluslararası standartların geliştirilmesine katılan gelişmekte olan ülkeler, kârların ekonomik faaliyetin ve değer yaratımının gerçekleştiği yerde vergilendirilmesini sağlamak için modern bir uluslararası vergi çerçevesi oluşturmaktadır. Kuralları tutarlı ve uyumlu bir şekilde uygulamak ve uygulatmakla ilgilenen tüm ülkeleri, özellikle de kapasite geliştirmenin önemli bir konu olduğu ülkeleri desteklemek için çalışmalar yürütülmektedir.⁷

BEPS'e ilişkin Kapsayıcı Çerçeve, ilgili ülkelerin ve yetki alanlarının BEPS ile ilgili konularda standartlar geliştirme konusunda OECD ve G20 üyeleriyle birlikte çalışmasına ve BEPS paketinin uygulanmasını gözden geçirmesine ve izlemesine olanak tanımaktadır. OECD/G20 BEPS Kapsayıcı Çerçevesi, tüm BEPS Eylemlerinin uygulanmasını aktif olarak izlemekte ve bu ilerleme hakkında yıllık olarak G20'ye rapor vermektedir.

Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italya, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>.

⁶ OECD. (tarih yok). What is BEPS? 13.12.2023 tarihinde Organization for Economic Cooperation and Development: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> SET: 02.12.2023.

⁷ OECD. (tarih yok). What is the Issue? 13.12.2023 tarihinde Organization for Economic Cooperation and Development: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> SET: 03.12.2023.

2. İKİ SÜTUNLU ÇÖZÜM ÖNERİSİNİN GELİŞİMİ

Ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi sorunları BEPS'in 1 no.lu Eylem Planı'nın (Eylem-1) ana odak noktalarından birini oluşturmakta olup bu kapsamda yapılan çalışmalar neticesinde tespit edilen hususlar ve çözüm önerilerine yönelik olarak 2015 yılında OECD tarafından "Eylem-1 Raporu" yayınlanmıştır. Söz konusu Rapor'da tüm ekonominin dijitalleşmekte olduğu ve bunun sonucunda dijital ekonomiyi çitle çevirmenin imkansız olmasa da zor olacağı ortaya koyulmuş; BEPS'in ötesinde, ekonomideki dijitalleşmenin özellikle dijital çağda sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen gelir üzerindeki vergilendirme haklarının ülkeler arasında nasıl paylaştırılması gerektiği sorusuyla ilgili bir dizi daha geniş kapsamlı, doğrudan vergi sorununu gündeme getirdiğinin altı ilk defa çizilmiştir.⁸

Söz konusu Rapor'un ardından, Mart 2017'de G20 Maliye Bakanları, BEPS Kapsayıcı Çerçevesi aracılığıyla Dijital Ekonomi Görev Gücü'nü (*Task Force on Digital Economy-TFDE*) dijitalleşmenin vergilendirme üzerindeki etkilerine dair detaylı analizler yapmak ve raporlar sunmakla görevlendirmiştir. TFDE tarafından bu kapsamda yapılan çalışmalar neticesinde dijitalleşmenin getirdiği vergisel zorluklarla mücadele önerileri izleyen süreçte hazırlanan politika belgesi ve ara raporlarda ele alınmıştır. Aşama aşama geliştirilen bu öneriler sonucunda bugün "İki Sütunlu Çözüm" şeklinde tanımlanan kapsamlı çalışmanın ilk taslak önerileri 2019 yılında yayınlanan kamuoyu görüşü belgesi ile tüm dünya devletleri ve paydaşlar ile paylaşılarak geri bildirimine açılmıştır. İlk taslak öneri niteliğindeki kamuoyu görüşü belgesinde iki temel soruna (dijital dünyada vergilendirme haklarının tahsisi ve çözümlenmemiş diğer BEPS sorunları) cevaben çözüm önerileri sunulmuştur.⁹

3. GENEL HATLARIYLA İKİ SÜTUNLU ÇÖZÜM

2 no.lu bölümde açıklanan temel üzerine geliştirilen ve nihai halini alan "İki Sütunlu Çözüm Önerisi" Sütun 1 ve Sütun 2 olarak adlandırılan iki temel yapı taşından oluşmaktadır. Sütun 1 bağlantı ve kar tahsisine odaklanırken, Sütun 2 diğer BEPS sorunlarına yönelik olarak "küresel asgari vergi" uygulamasını merkezine almıştır.

Küreselleşme ve dijitalleşmenin etkisiyle daimi iş yeri kavramı ve emsallere uygunluk ilkesi gibi geleneksel vergileme ilkelerinin yeniden ele alınması ihtiyacı doğmuştur. Sütun 1 ile hem söz konusu geleneksel ilkelerin yeniden değerlendirilmesi hem de en genel ifade ile dijitalleşen ekonomiyle birlikte ticari karların vergilendirilmesine ilişkin hakların sadece fiziki varlık esas alınarak sınırlandırılmasının önüne geçmek amacıyla yeni bağlantı ve kar tahsisi kurallarının geliştirilmesi ve yeni vergilendirme hakkının tanımlanması amaçlanmıştır.

Sütun 2 ise kalan BEPS sorunlarını ele almak ve uluslararası faaliyet gösteren büyük işletmelerin nerede faaliyet gösterdiklerinden veya merkezlerinin nerede olduğundan bağımsız olarak asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak için tasarlanmıştır.¹⁰

⁸ OECD 2019, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project SET: 03.12.2023.

⁹ OECD 2019, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project SET: 03.12.2023.

¹⁰ OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project SET: 03.12.2023.

Bu çerçevede gerçekleştirilen çalışmalar neticesinde hazırlanan uluslararası vergi paketleri OECD'nin G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanlarına 2023 yılı Ekim ayında sunduğu Genel Vergi Rapor'unda aşağıdaki gibi özetlenmiştir.¹¹

İki Sütunlu Uluslararası Vergi Paketi	
Sütun 1: Uluslararası vergi sisteminin modernleştirilmesi ve istikrara kavuşturulması ve ticari gerilimlere son verilmesi	Sütun 2: Küresel asgari vergi - ülkelerin vergi tabanını korumasına yardımcı olma ve kurumlar vergisi üzerindeki vergi rekabetinin sınırlandırılması
A Tutarı: En büyük ve en kârlı çok uluslu işletmelerin (ÇUİ) artık kârının %25'i üzerindeki vergilendirme haklarının, bu çok uluslu işletmelerin müşterilerinin ve kullanıcılarının yerleşik olduğu bölgelere/ülkelere yeniden tahsis edilmesi	Küresel Matrah Aşındırma Karşıtı Model Kurallar (GloBE Kuralları) : Yıllık geliri 750 milyon Avronun üzerinde olan tüm ÇUİ'e %15 oranında küresel asgari vergi uygulanması.
B Tutarı: Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına basitleştirilmiş ve kolaylaştırılmış yaklaşım	Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR): Vergilendirme bölgelerinin faiz, royalti ve tüm grup içi hizmetler de dahil olmak üzere tanımlanmış bir dizi diğer ödemeye %9'un altında nominal kurumlar vergisi oranı uyguladığı durumlarda, gelişmekte olan Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin vergi matrahlarını korumalarına yardımcı olmak için tasarlanmış anlaşmaya dayalı bir kural

4.SÜTUN 1

Ekonominin küreselleşmesi ve hızla dijitalleşmesi; vergilendirme hakkının tahsisi, daimi işyeri ve emsallere uygunluk gibi geleneksel vergilendirme ilkelerinin ülkelerin/vergilendirme bölgelerinin ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmesine yol açmış ve küresel çapta vergi gelirlerinin adil bir şekilde dağıtılmasını sağlayabilmek amacıyla bu kurallar yeniden değerlendirilerek Sütun 1 çatısı altında geliştirilen iki bileşen: A Tutarı ve B Tutarı ile ele alınmıştır.

4.1 A Tutarı

Sütun 1'in ilk bileşeni olan ve kısaca "A Tutarı" olarak adlandırılan vergilendirme uygulaması ile çok uluslu kurumların kazançları üzerindeki vergilendirme haklarının tahsisinde sadece fiziki varlığı esas almayan yeni bağlantı ve kar tahsisi kuralları geliştirilerek yeni bir vergilendirme hakkı tanımlanmıştır. Bu yeni vergilendirme hakkı, büyük ve karlılık düzeyi yüksek işletmelerin bakiye/artık karlarının bir kısmına uygulanacak ve böylece söz konusu karın kaynağı olan pazar bölgelerinin (mal ve hizmetlerin sunulduğu veya tüketicilerin yerleşim yeri olan bölgeler) çıkarlarını gözetecektir. Fiziki varlıktan bağımsız olarak üzerindeki vergilendirme hakkı pazar bölgelerine tahsis edilen ticari karın ilgili kısmına A Tutarı denilmektedir. A Tutarı'nın

¹¹ OECD (2023), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors: India, October 2023*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-india-october-2023.pdf>. SET: 03.12.2023

belirlenmesinde işletmelerin/işletme gruplarının karlılık düzeyleri, ticari karlarının elde edildiği bölgeler vb. unsurlar dikkate alınarak kapsamdaki işletmeler ve faaliyetler, bu faaliyetlerden elde edilen kazancın ilgili bölgelerle bağlantısı, vergilendirilecek matrahın belirlenmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi, istisnalar, verginin kesinliği ve idari konular gibi teknik hususlar da dikkate alınmaktadır. Bu çerçevede, küresel hasılatı 20 Milyar Avroyu geçen ve vergi öncesi karlılığı %10 u aşan çok uluslu işletmelerin bu oranı aşan artık karlarının %25'i belirlenen dağıtım anahtarlarına göre pazar ülkeler/bölgeler arasında paylaştırılarak bu ülkeler/bölgeler tarafından vergilendirilecektir. Belirlenen küresel hasılat tutarı ise zamanla düşürülerek daha çok işletmenin A Tutarı kapsamına girmesi sağlanacaktır.¹²

A Tutarı kurallarının yasal çerçevesi ve uygulama esaslarının “Çok Taraflı Anlaşma” (*Multilateral Convention-MLC*) olarak adlandırılan bir sözleşme ile hükme bağlanması planlanmaktadır. OECD bünyesinde faaliyet gösteren *Dijital Görev Gücü (TFDE)* tarafından yapılan çalışmalar neticesinde hazırlanan ve Ekim ayında yayınlanan Çok Taraflı Anlaşma (ÇTA) kapsamında A Tutarı'nın uygulanması için ön görülen süreç; kapsam belirleme, uygun pazar ülke/bölgelerinin tanımlanması, karın hesaplanması ve paylaşımı, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve son olarak beyan yükümlülükleri- ödeme ve talepler olmak üzere 5 aşamadan oluşmaktadır. Söz konusu aşamaların ayrıntıları aşağıdaki gibidir:

• 1. Aşama¹³

1. Aşama kapsama giren şirket/şirket gruplarının belirlenmesidir. Şirketler grubunun kapsam dâhilinde olabilmesi için hem gelir hem de karlılık testi kriterlerine eş zamanlı olarak uygun olması gerekmektedir. Buna göre grubun düzeltilmiş gelirinin (konsolide mali tablolarla beyan edilen ve KDV vb. vergiler hariç muhasebe gelirleri sınırlı düzeltmelere tabidir.) 20 Milyar avroyu aşması ve vergi öncesi karlılık oranının(Grup Karı/Düzeltilmiş Gelir) %10'u geçmesi gerekmektedir. Eğer grup hemen önceki iki dönem boyunca kapsam dışıysa ayrıca iki test kriter daha karşılanmalıdır: i- vergi öncesi karlılık oranı önceki dört dönemin en az ikisinde %10'u aşmalı, ii-cari dönem dahil son beş dönem boyunca vergi öncesi karlılığın ağırlıklı ortalaması %10 u aşmalıdır. Kapsam açısından önemli bir diğer husus ise şirketler grubunun belirtilen gelir ve karlılık test kriterlerini karşılamaması durumunda testlerin segment düzeyinde uygulanacak olmasıdır. Buna göre grup tarafından açıklanan segmentin kapsam eşiklerini tek başına karşılaması halinde daha sonraki tüm aşamalar sadece o segment için uygulanacak bir başka deyişle sadece eşik değerleri karşılayan segment A Tutarı uygulamasına tabi tutulacaktır.

Ayrıca, 1. aşamadaki test kriterleri sınanırken şirketler grubu veya segmentin herhangi bir istisna veya düzeltmeye tabi olup olmadığı kontrol edilmeli, varlığı halinde bu istisna ve düzeltmeler gelir ve karlılık testi uygulanırken dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede düzenlenmiş finansal hizmetler (örn. bankalar, sigorta şirketleri, varlık yöneticileri, brokerlar/borsa ajanları) ve Ar-Ge ve maden çıkartma faaliyetlerini içeren madencilik gruplarının (örneğin, büyük petrol ve doğalgaz veya madencilik işletmeleri) gelir ve karları istisnaya tabi tutularak hem gelir

¹² OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021, OECD, Paris, <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> SET: 03.12.2023.

¹³ OECD. (2023). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy: The Multilateral Convention to Implement Amount A* [Fact sheet]. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-factsheets.pdf> SET:01.12.2023.

ve karlılık testlerinin eşik değer kıyaslamalarında hem de A Tutarı uygulamasının sonraki tüm aşamalarında kazanç veya kara dahil edilmemektedir. Öte yandan, bağımsız yerel işletmeler ve savunma sanayi gelir ve karlarına ilişkin bazı düzeltmeler öngörülmüş olup bu düzeltmeler ise sadece 1. Aşamadaki gelir ve karlılık testlerinde dikkate alınmakta ancak sonraki aşamalara yansıtılmamaktadır.

• 2. Aşama¹⁴

ÇUI'nin artık karının bir kısmını A Tutarı kapsamında vergilendirmeye uygun pazar bölgelerinin belirlenmesi 2. Aşamada gerçekleştirilir. Bunun için öncelikle ÇUI'nin konsolide geliri belirlenen kategori ve alt kategoriler kapsamında sınıflandırılır. Bu kategori ve alt kategoriler; nihai mallar, dijital içerik, bileşenler/tamamlayıcı parçalar, gayri maddi mallar, hizmetler (bulut bilişim, çevrimiçi reklamcılık vb. çevrim içi ve taşımacılık, danışmanlık vb. çevrim dışı hizmetler), kullanıcı verileri, taşınmaz mallar, devlet destekleri, müşteriden elde edilmeyen gelirler olarak listelenmiş ayrıca her biri için gelirin kaynağının nasıl tespit edileceğine ilişkin kaynak kuralları belirlenmiştir. Dolayısıyla bu aşamada önce ÇUI geliri bu kategoriler ve alt kategoriler kapsamında sınıflandırılıp uygulanabilecek kaynak kuralları belirlendikten sonra güvenilir göstergelere sahip güvenilir bir yöntem ve/veya varsayılan dağıtım anahtarları ile kaynak kuralı sınıflandırılmış gelirlere uygulanır. Yapılan işlem sonucunda hesaplanan ve ÇUI'nin bir pazar bölgesinden/ ülkesinden elde ettiği (kaynaklanan) toplam geliri 1 Milyon Avro ve üzerinde ise söz konusu pazar bölge/ülkenin ÇUI'nin A Tutarı karını vergilendirmek için gerekli bağlantıya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca, daha küçük ekonomilerin de A Tutarı'ndan faydalanabilmeleri için GSYİH tutarı 40 milyar Avro'nun altındaki ülkeler/bölgeler için eşik değer 250 bin Avro olarak belirlenmiştir. Bir başka deyişle söz konusu kapsama giren ÇUI'nin ilgili pazar ülkesinden elde ettiği toplam gelir eşik değeri aşıyorsa A Tutarı kapsamında artık kar üzerindeki vergilendirme hakkı o pazar ülkesine ait olmaktadır.

• 3. Aşama¹⁵

Kapsama giren ÇUI veya segmentlerin belirlenmesi ve A Tutarı kapsamında vergilendirme hakkında sahip olabilecek pazar ülke/bölgelerin belirlenmesinin ardından 3. Aşama ise pazar ülkeleri/bölgelerine paylaştırılacak söz konusu artık karın hesaplanmasıdır. Bu aşamada ilk olarak ÇUI'nin konsolide mali tabloları temel alınarak ve bazı sınırlı vergi düzeltmeleri yapılarak grup karı hesaplanmakta ve ardından ÇUI'nin önceki dönemlerdeki zararı dikkate alınmaktadır. Baz alınacak ilgili grup karının Düzeltilmiş Grup Gelirlerinin %10'una kadarı normal kar olarak değerlendirilmektedir. Grup karından normal kar indirilerek artık kar hesaplanır ve bulunan artık karın %25'i ise A Tutarı olarak belirlenir. Hesaplanan A Tutarı üzerindeki vergilendirme hakkının gelirin kaynağı olan pazar bölgelere/ülkelere dağıtılması ise 2. Aşamadaki kaynak kuralı temel alınarak gerçekleştirilmektedir. Yani A Tutarı karı, ÇUI'nin her bir uygun pazar ülkesi/ bölgesinden elde ettiği gelir miktarıyla orantılı olarak uygun pazar ülkeleri/bölgeleri arasında paylaştırılır. Son olarak, Pazarlama ve Dağıtım Kârları Güvenli Limanı (MDSH) düzeltmesi

¹⁴ OECD. (2023). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy: The Multilateral Convention to Implement Amount A* [Fact sheet]. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-factsheets.pdf> SET:01.12.2023.

^{13, 14} OECD. (2023). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: The Multilateral Convention to Implement Amount A* [Fact sheet]. SET:01.12.2023. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-factsheets.pdf>

ile uygun pazar ülke/bölgesinin, mevcut kurallar uyarınca ÇUI'nin “fazla” kârı üzerinde zaten vergilendirme haklarına sahip olduğu durumda, bir pazar ülke/bölgeye tahsis edilen kâr miktarı, aksi takdirde ‘çifte sayım’ olacağı ölçüde azaltılır. Çifte sayım durumları nicel ölçütler kullanılarak belirlenir ve sınır ötesi indirilebilir ödemelerde bir Pazar ülkesi/bölgesi tarafından uygulanan stopaj vergileri dikkate alınır.

• 4. Aşama¹⁶

Uygulamanın 4. Aşaması, A Tutarının mevcut uluslararası vergi sistemiyle etkileşiminden kaynaklanabilecek çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır. Bunun için öncelikle vergilendirme bölgesindeki/ülkedeki tüm grup şirketlerinin muhasebe karı (veya zararı) bir araya getirilerek ve vergi düzeltmeleri (zararın ileriye taşınması dâhil) uygulanarak ÇUI'nin her bir bölge/ülkedeki karı belirlenmektedir. Ardından, ÇUI'nin ülkedeki/bölgedeki amortismanları ve ücretler toplamı (*D&P*) benzer bir temelde hesaplanarak bunların getirisi (*RODP*) belirlenir. “*De minimis*” testini geçen her bir ülke/bölge için bulunan getiri (*RODP*) değeri o ülke/bölgenin çifte vergilendirmeyi önleme sorumluluğunun derecesini belirleyecek bir kademe sisteminde kullanılmaktadır.

• 5. Aşama¹⁷

A Tutarının uygulanmasında son adım olan 5. Aşama ÇUI'nin raporlama ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmesi ve çifte vergilendirmeden kurtulmasıdır. A Tutarı için beyan yükümlülükleri, ÇUI'nin dünya genelindeki tüm A Tutarı vergi yükümlülüklerini (ayrıca çifte vergilendirmeyi önlemek için ilgili yükümlülüklerin hesaplanmasını) kapsayan tek bir vergi beyannamesi ve belge paketi aracılığıyla yerine getirilecektir. Bu vergi beyannamesi ve belge paketi genellikle öncü vergi idaresi (tipik olarak, Nihai Ana İşletmenin (UPE) bulunduğu ülkenin/bölgenin vergi idaresi) ile birlikte dosyalanır ve söz konusu idare daha sonra bu belgelerin diğer tüm ilgili ülkeler/bölgelerle paylaşılmasından sorumludur. A Tutarı vergisinin ödemesi “Atanmış Ödeme İşletmesi” (ÇUI adına A Tutarını ödeme yükümlülüğüne sahip tek bir işletme- genellikle Nihai Ana İşletme) tarafından doğrudan her bir pazar ülkesi/bölgesine yapılacaktır.

A Tutarına ilişkin olarak ÇTA(*MLC*) ile hükme bağlanacak tek husus uygulamanın aşamaları değildir. Aksine uygulama çerçevesinin yanı sıra vergi kesinliği ve yeni uygulama ile çelişir nitelikteki bazı yerel vergilendirme kurallarının durumu da ele alınmıştır. Bu kapsamda vergi kesinliği çerçevesi altında A Tutarı için kapsam kesinliği, ileri düzey kesinlik (bağlantı ve eşik değer kontrollerine ilişkin) ve geniş kapsamlı kesinlik(özellikler çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik) düzenlemeleri öngörülmüş, bu süreçlerin bir parçası olarak gözden geçirme ve uyumsuzluk çözme mekanizmaları geliştirilmiştir. Vergi Kesinliği çerçevesinin diğer bir unsuru A tutarı ile “ilgili hususlar” için kesinlik meselesidir. A Tutarı var olan uluslararası vergi kuralları ile eş zamanlı olarak uygulanacağından ÇTA(*MLC*) kapsamındaki tüm ÇUI'e A Tutarıyla ilgili hususlar için gelişmiş vergi kesinliği süreçleri sunmaktadır. Söz konusu “ilgili hususlar” transfer

¹⁶ OECD. (2023). Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: The Multilateral Convention to Implement Amount A [Fact sheet]. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-factsheets.pdf> SET: 03.12.2023.

¹⁷ OECD Sekreteryası. (Temmuz 2023). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Amount B (Pillar One): Inclusive Framework on BEPS - Pillar One Amount B in a Nutshell. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf> SET: 03.12.2023.

fiyatlandırması, işletme karı veya stopaj vergileri gibi var olan vergi uygulamalarıyla ilgili olan ve A Tutarı üzerinde etkiye sahip geniş bir uyuşmazlık yelpazesini kapsamaktadır. Diğerlerinde olduğu gibi ilgili hususlar için de bir uyuşmazlık çözüm süreci tasarlanmıştır.

Ayrıca, ÇTA(MLC)'nin yürürlüğe girmesi halinde A Tutarı'nın uygulanmasını teminen “dijital hizmet vergisi” (DSTs) ve benzer diğer vergilerin yürürlükten kaldırılması veya durdurulmasına yönelik düzenlemelerde ÇTA(MLC)'da ele alınmıştır. Bu taahhütler, sadece A Tutarı'nın kapsamındaki şirketler için değil, tüm şirketler için geçerlidir. ÇTA(MLC), A Tutarı uygulanmaya başladığında Taraflar tarafından geri çekilmesi gereken mevcut önlemleri listelemektedir. Ayrıca, gelecekte bir dijital hizmet vergisi (DST) veya ilgili benzer önlemi uyguladığı tespit edilen herhangi bir ülke/bölge için A tutarı paylaşımının reddedilmesini sağlamak üzere tasarlanmış “Taraflar Konferansı” (CoP) dâhilinde bir inceleme süreci de tasarlanmıştır. ÇTA(MLC) ‘da ayrıca, dijital hizmet vergisi olmayan (çünkü bunlar vergi antlaşmaların kapsamı dahilindedir), ancak A Tutarı'nın amacıyla örtüşen ek tedbirlere (“önemli ekonomik mevcudiyet” bağlantı kuralları gibi) ilişkin hükümler de yer almaktadır.¹⁸

Özetle, A Tutarı kendi pazarlarında faaliyet gösteren en büyük ve en kârlı çok uluslu işletmelerin kârlarının bir kısmına ilişkin olarak vergilendirme haklarının pazar ülkelerine yeniden tahsis edilmesini koordine eden, vergi kesinliğini artıran ve dijital hizmet vergilerini kaldıran bir vergi sistemidir.

4.2 B Tutarı¹⁹

Sütun 1'in diğer önemli bileşeni B Tutarı olarak adlandırılmakta ve tüm vergi mükellefleri için var olan transfer fiyatlandırması kurallarını basitleştirmeyi amaçlamaktadır. ÇUI'in faaliyet gösterdikleri vergilendirme bölgeler/ülkelerde muhtemelen en sık karşılaştıkları durum “temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine” transfer fiyatlandırması kurallarının uygulanmasıdır. Bazı düşük kapasiteli ülkeler/bölgelerden gelen raporlara göre, dağıtım faaliyetlerine ilişkin transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkların, tüm transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının %30 ila %70'ini temsil ettiğini tahmin edilmektedir. Bu kapsamda “temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine” transfer fiyatlandırması kurallarının uygulanması B Tutarı için odak noktası olarak belirlenmiştir. Bu sayede, vergi kesinliğinin artırılması, uyum maliyetleri ve idari maliyetlerin azaltılması ve özellikle yerel piyasa karşılaştırılabilirliğinin yokluğundan muzdarip düşük kapasiteli ülkeler/bölgelere yardımcı olunması hedeflenmektedir.

B Tutarı uygulamasında kapsam açısından “*de minimis*” perakende satışlara izin verilse de birincil odak komisyoncular ve satış acenteleri de dâhil toptan satışların dağıtımıdır. Ancak söz konusu işlemlerin B Tutarı kapsamına girmesi için “temel” nitelikte olmaları gerekmektedir. Özgün ve değerli gayri maddi malların veya ekonomik olarak önemli belirli risklerin var olmaması “temel” dağıtım faaliyetlerinin ortak özellikleri olarak tanımlanmıştır. Ancak, niceliksel ve niteliksel ölçütler arasında uygun bir denge sağlamak için “temel” dağıtımın kesin tanımı

¹⁸ OECD. (2023). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: The Multilateral Convention to Implement Amount A* [Fact sheet]. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-factsheets.pdf> SET: 03.12.2023.

¹⁹ OECD Sekreteryası. (Temmuz 2023). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Amount B (Pillar One): Inclusive Framework on BEPS - Pillar One Amount B in a Nutshell*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf> SET: 03.12.2023.

üzerinde daha fazla düşünülmesi gerektiği OECD kaynaklarında ifade edilmektedir. Ek olarak kapsam belirleme çerçevesi hizmetleri ve emtia dağıtım faaliyetlerini net bir şekilde kapsamın dışında tutmaktadır.

Ayrıca, çok uluslu şirketlerin aynı tüzel kişilik bünyesinde farklı faaliyetlerde bulunabileceği dikkate alınarak B Tutarının özellikle dağıtım işlevlerine uygulanması için mali hesapların - idari koruma önlemleri dâhilinde- bölümlere ayrılmasına izin verilmektedir.

B Tutarı açısından öngörülen fiyatlandırma çerçevesine göre, içerde karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen fiyatların bulunduğu durumlar haricinde kapsamdaki işlemler bir fiyatlandırma matrisi dikkate alınarak fiyatlandırılacaktır. Söz konusu fiyatlandırma matrisi satış getirileri olarak ifade edilen emsallere uygun getirilerin bir tablosunu sunmaktadır. Uygulanabilir emsallere uygun getiri, distribütörün işletme varlıklarının seviyesi, işletme gideri veya sektör gibi spesifik özelliklerine bağlı olacaktır. Buna ek olarak, fiyatlandırma çerçevesi coğrafi farklılıkları ve veri mevcudiyeti boşluklarını dikkate almakta, düşük ve yüksek işlevsellik durumlarına özgü aşırı sonuçları ele almak için doğrulayıcı bir mekanizma içermektedir.

Yukarıda özetlenen genel hususlar üzerinde görüş birliğine varılan esaslara ilişkindir ve Kapsayıcı Çerçeve tarafından B Tutarı, Sütun 1 üzerinde uzlaşmaya varmada kritik bir bileşen olarak görülmektedir. Dolayısıyla kapsam ve fiyatlandırma çerçevesinin uygunluğunu sağlamak için aşağıdaki hususlar üzerinde daha fazla çalışma yapılması planlanmaktadır:

I. Temel dağıtım faaliyetlerinin belirlenmesinde nicel ve nitel yaklaşım arasında uygun bir dengenin sağlanması.

II. Aşağıdakilerin uygunluğu;

- a. Kapsam konusunda varılan nihai anlaşma ışığında fiyatlandırma çerçevesi,
- b. Çerçevenin dijital ürünlerin toptan dağıtımına uygulanması;
- c. Coğrafi pazarlar içerisinde ülke artışları; ve
- d. Belirli yetki alanlarında yerel bir veri tabanı kullanarak B Tutarını uygulama kriterleri.²⁰

5. SÜTUN 2 MODEL KURALLARI

Sütun 2 Model Kuralları ("*Küresel Matrah Aşındırmasını Önleme Kuralları*" veya "*GloBE*" Kuralları olarak da anılmaktadır), 20 Aralık 2021 tarihinde yayımlanmış olup, OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi'ne üye 137 ülke tarafından kabul edilen ve Ekim 2021'de G20 Maliye Bakanları ve Liderleri tarafından onaylanan, ekonominin dijitalleşmesinin vergi sorunlarını ele alan İki Sütunlu Çözümün bir parçasıdır. Bunlar, tüm Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkelerin delegeleri tarafından geliştirilmiş ve oy birliği ile kabul edilip onaylanmıştır.²¹

²⁰ OECD Sekreteryası. (Temmuz 2023). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Amount B (Pillar One): Inclusive Framework on BEPS - Pillar One Amount B in a Nutshell*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf> SET: 03.12.2023.

²¹ OECD (Temmuz 2023), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS- The Pillar Two Rules in a Nutshell*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting

Sütun 2 Model Kuralları, büyük çok uluslu işletmelerin (ÇUI) faaliyet gösterdikleri her bir ülke/bölgede ortaya çıkan gelirleri üzerinden asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak üzere tasarlanmıştır. Bu kurallar ile birlikte ÇUI'nin faaliyet gösterdiği ülke/bölgede belirlenen efektif vergi oranının asgari oranın altında olduğu durumlarda, ortaya çıkan karlara ek vergi uygulaması gerçekleştirilmektedir.²²

GloBE Kuralları, devletlerin iç hukuka aktarabilecekleri bir şablon sağlayan model kurallar olarak hazırlanmış olup, İkinci Sütunun belirlenen zaman dilimi içinde ve eşgüdümlü bir şekilde uygulanmasına yardımcı olacaktır.

İkinci Sütun Model Kuralları 10 bölümden oluşmaktadır. Bölüm 1, kapsamla ilgili soruları ele almaktadır. Bölüm 2-5, temel işleyiş kurallarını içermektedir. Bölüm 6, birleşme ve şirket alımları ile ilgilidir. Bölüm 7, belirli vergi tarafsızlığı ve mevcut vergi dağıtım rejimlerine uygulanan özel kurallar sağlamaktadır. Bölüm 8, yönetimi ele almakta olup, Bölüm 9'da geçiş kuralları yer almaktadır. Bölüm 10 ise tanımları içermektedir.

İç hukukta getirilen GloBE kuralları, büyük çok uluslu işletme gruplarını faaliyet gösterdikleri her ülke/bölgede gelirleri üzerinden asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlayan koordineli ve kapsamlı bir asgari vergilendirme sistemi oluşturmak için diğer ülke/bölgelerin kuralları ile birlikte çalışmak üzere tasarlanmıştır.²³

Kurallar kapsamındaki vergi mükellefleri, faaliyet gösterdikleri her bir ülke/bölge için efektif vergi oranlarını hesaplamakta ve ülke/bölge başına efektif vergi oranı ile %15'lik asgari oran arasındaki fark için ek vergi ödemektedirler. Ortaya çıkan herhangi bir ek vergi, genellikle çok uluslu işletmenin nihai ana şirketinin ülke/bölgesinde tahsil edilmektedir.

5.1 Çok Uluslu İşletmenin Ek Vergi Yükümlülüğüne İlişkin Süreç

Çok uluslu işletmelerin (ÇUI) ek vergi yükümlülüğünün belirlenmesinin ilk aşamasında, ÇUI grubunun GloBE kuralları kapsamında olup olmadığı belirlenerek grubu oluşturan işletmeler ve bunların konumları tanımlanmaktadır. İkinci ve üçüncü aşamalarda, grubu oluşturan her bir işletmenin efektif vergi oranı belirlenmektedir. Bir ÇUI'nin herhangi bir ülke/bölgede %15'in altında bir efektif vergi oranına tabi olması durumunda, dördüncü aşamada söz konusu düşük vergili ülke/bölgeye ilişkin ek verginin hesaplanmasına yönelik mekanizma belirlenmektedir. Son olarak beşinci aşamada ise ek vergi, Gelir Kapsama Kuralı (IRR) veya Düşük Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (UTPR) kapsamındaki bir grup işletmesine uygulanmaktadır.

Bir ÇUI'nin İkinci Sütun Model Kuralları kapsamındaki sorumluluğunu belirlemek için geçebileceği temel adımlar aşağıda sıralanmıştır:

Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> SET: 03.12.2023.

²² OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. SET: 03.12.2023.

²³ OECD (2023), *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, SET: 03.12.2023.

<https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>.

1. Adım – Kapsam Dâhilindeki İşletmeler
- Kapsam dâhilindeki grupların ve ÇÜİ'yi oluşturan her bir işletmenin grup içindeki konumunun belirlenmesi
2. Adım – GloBE Geliri
- ÇÜİ'yi oluşturan her bir işletmenin gelirinin belirlenmesi
3. Adım – Kapsam Dâhilindeki Vergiler
- ÇÜİ'yi oluşturan işletmenin gelirine atfedilebilecek vergilerin belirlenmesi
4. Adım – Efektif Vergi Oranı ve Ek Vergi
- Aynı ülke/bölgede bulunan ÇÜİ'yi oluşturan tüm işletmelerin efektif vergi oranının hesaplanması ve ortaya çıkan ek verginin belirlenmesi
5. Adım – IRR ve UTPR
-Mutabık kalınan kural düzenine uygun olarak IRR ve UTPR kapsamında ek verginin uygulanması

5.1 Çok Uluslu İşletmenin Ek Vergi Yükümlülüğüne İlişkin Süreç

5.1.1. GloBE kapsamındaki işletmeler

GloBE Kuralları, analiz edilen mali yıldan hemen önceki dört mali yılın en az ikisinde nihai ana işletmenin konsolide mali tablolarında yıllık geliri 750 milyon Euro veya daha fazla olan bir ÇÜİ grubunun üyesi olan işletmeler için geçerlidir.²⁴

Yurt dışında varlığı olmayan ya da konsolide gelirleri 750 milyon Avronun altında olan vergi mükellefleri “Model Kurallar”ın kapsamı dışındadır. Buna ek olarak, İkinci Sütun Model Kuralları devlet kurumları, uluslararası kuruluşlar ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar (devlet kurumları, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve hayır kurumları için yerel vergi muafiyetleri korunarak) ile emeklilik, yatırım veya gayrimenkul fonu tanımına uyan kuruluşlar (yatırım ile yatırımcı arasına ek bir vergilendirme katmanı eklemek istemeyen ve yaygın olarak paylaşılan vergi politikası korunarak) için geçerli değildir. Bu kuruluşlar, kontrol ettikleri ÇÜİ grubu kurallara tabi olmaya devam etse bile model kurallarının dışında tutulmaktadır.

5.1.2. GloBE geliri veya zararı

Bir işletmenin GloBE gelirinin belirlenmesinde başlangıç noktası olarak grup içi kalemler elimine edilmeden önce nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan net kar veya zarar ele alınmaktadır. Her bir işletmenin finansal muhasebe net gelir veya zararı, aşağıda yer alan maddelere göre düzeltilerek GloBE gelir veya zararına ulaşılmaktadır:

²⁴ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalization of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> SET: 03.12.2023.

- (a) Net vergi gideri;
- (b) Hariç tutulan temettüler;
- (c) Hariç tutulan öz sermaye kazancı veya kaybı;
- (d) Dâhil edilen yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya kayıpları;
- (e) GloBE Model Kuralları Madde 6.3 kapsamında hariç tutulan varlık ve yükümlülüklerin elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar;
- (f) Asimetrik döviz kazanç veya kayıpları;
- (g) Mevzuatta izin verilmeyen giderler;
- (h) Önceki dönem hataları ve muhasebe ilkelerindeki değişiklikler;
- (i) Tahakkuk eden emeklilik giderleri.

5.1.3. Kapsam dahilindeki vergiler

Bir ÇUI'yi oluşturan işletmelerin kapsam dâhilindeki vergilerinin tutarı, işletmenin mali yıl için cari vergileri alınarak ve belirli zamanlama farklılıklarını yansıtacak şekilde ayarlanarak belirlenmektedir. Beyanname sonrasında vergi yükümlülüğünde değişiklikler olduğu takdirde, vergilerdeki ilaveler veya indirimler belirlenmekte ve belirli bir ülke/bölge ve beyan dönemine dağıtılmaktadır.

Kapsam dâhilindeki vergilerin hesaplanmasında başlangıç noktası, finansal muhasebe net kar veya zararı için tahakkuk ettirilen cari vergi gideri olarak belirlenmiştir. Cari vergi gideri tutarına ilişkin düzeltmeler, Model Kuralların 4.1.2 ila 4.1.5 maddeleri uyarınca yapılmaktadır.²⁵

Geçici farklar ve geçmiş yıl zararlarının GloBE amaçları doğrultusunda dikkate alınması için toplam ertelenmiş vergi düzeltmesi tutarı aracılığıyla kapsanan vergilerde bir düzeltme yapılmaktadır. Önceki bir yıla ilişkin vergi yükümlülüğünde bir düzeltme yapıldığında (örneğin, bir denetim sonucunda veya bir hatayı düzeltmek için değiştirilmiş bir beyanname sunulduğunda) özel kurallar uygulanmaktadır. Bu özel kurallar, bir önceki yıla ilişkin vergi yükümlülüğünde önemli bir azalma olması durumunda, efektif vergi oranının o yıl için yeniden hesaplanmasını gerektirmektedir. Düzeltme sonucunda ilave ek vergi yükümlülüğü ortaya çıktığı ölçüde, söz konusu ek vergi tutarı cari mali yılda ödenmektedir. Önceki yıllara ait vergi tutarlarındaki artışlar, cari mali yıldaki kapsam dâhilindeki vergilere eklenmektedir.

5.1.4. Efektif vergi oranı ve ek vergi

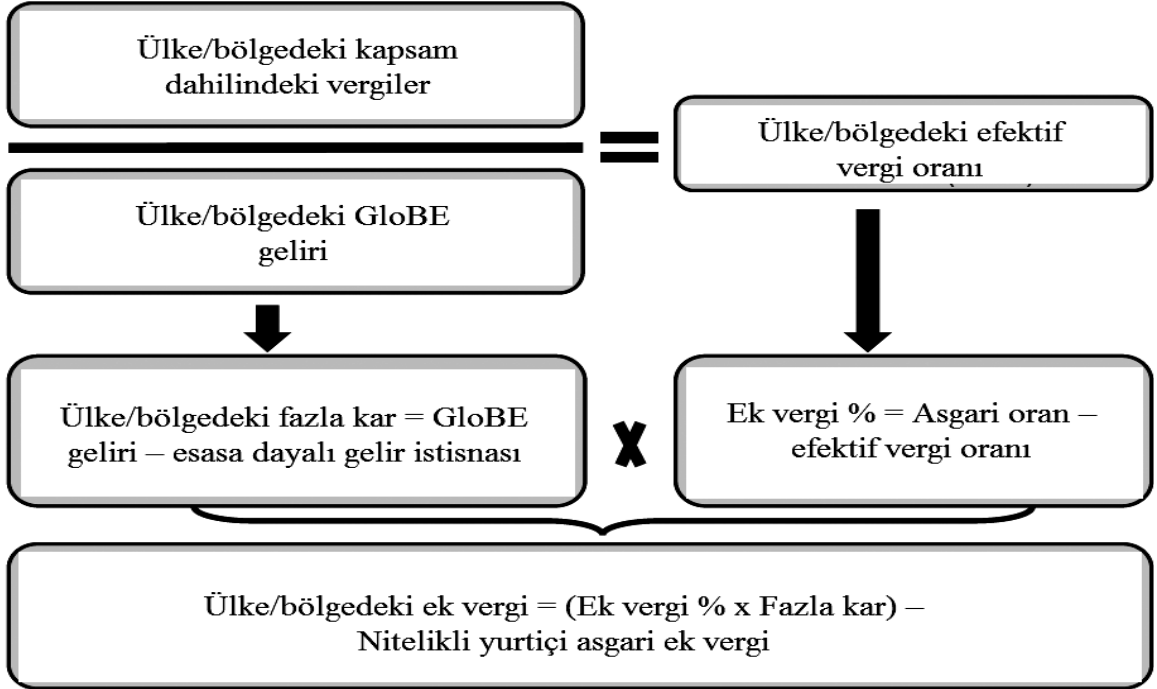
Bir ülke/bölgeye ilişkin efektif vergi oranını belirlemek için kapsam dahilindeki vergilerin tutarı söz konusu ülke/bölgedeki GloBE gelirine bölünmektedir. Efektif vergi oranı asgari oranının

²⁵ OECD. (2023). *Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules* [Fact sheet]. SET: 03.12.2023. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf>

altında olduğunda, söz konusu ülke/bölge için ek vergi yüzdesi hesaplanmaktadır. Bu ek vergi yüzdesi, efektif vergi oranının asgari orandan çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Örneğin, efektif vergi oranı %10 ise ek vergi yüzdesi (%15 - %10 =) %5 olacaktır.

Tespit edilen ek vergi yüzdesi, ek vergi tutarını belirlemek için ülke/bölgedeki fazla kar ile çarpılmaktadır. Ülke/bölge için fazla kar, GloBE gelirinden esasa dayalı gelir istisnasının çıkarılmasına eşittir. Son olarak ülke/bölge için uygulanacak ek vergi; hesaplanan ek vergi tutarından, geçerli olan Nitelikli Yurtiçi Asgari Ek Vergisi tutarının çıkarılması ile hesaplanmaktadır.

Ülke/bölge için uygulanacak ek verginin hesaplanması aşağıdaki şemada özetlenmiştir:



Ancak, bir ülke/bölgenin GloBE Model Kuralları ile tutarlı bir “nitelikli yurtiçi asgari ek vergi”ye (*QDMTT – Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*) sahip olması halinde, söz konusu yurtiçi vergi Güvenli Liman olarak değerlendirildiği takdirde, GloBE kuralları kapsamında herhangi bir ek vergi yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır.

5.1.5. Gelir Kapsama Kuralı ve Düşük Vergilendirilen Ödemeler Kuralı

Kapsam dahilindeki bir ÇÜİ grubunun bir üyesi için ek vergi yükümlülüğü, Model Kuralların ikinci bölümünde yer alan iki tür hüküm kapsamında ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilk kural, “gelir kapsama kuralı” (*IRR – Income Inclusion Rule*)’dır. Gelir kapsama kuralı kapsamında, asgari vergi ana işletme düzeyinde düşük vergilendirilmiş gelire sahip olan şirketlerdeki sahiplik payları ile orantılı olarak ödenmektedir. Genel olarak gelir kapsama kuralı en üstte nihai ana işletme düzeyinde uygulanmakta ve sahiplik zincirinde aşağıya doğru ilerlemektedir.²⁶

²⁶ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar*

Düşük vergilendirilmiş gelire sahip bir işletmenin; düşük vergilendirilmiş gelirin, gelir kapsama kuralı kapsamında yükümlü kılınmasıyla sonuçlanmayan bir mülkiyet zinciri yoluyla elde tutulması durumunda asgari verginin ödenmesini sağlamak için bir destek gerekmektedir. Bu destekleyici kural, “düşük vergilendirilen ödemeler kuralı” (*UTPR – Undertaxed Payments Rule*)’dır. Bu kural, iştirak düzeyinde vergiyi artıran bir düzeltme (örneğin, indirimin reddi) gerektirerek çalışmaktadır. Düzeltme, grup şirketlerinin düşük vergilendirilen ödeme kuralından sonra kalan ilave verginin kendi paylarına düşen kısmını ödemelerine yetecek bir tutardır. Ek verginin payı, varlıkların ve çalışanların nispi payı ile orantılı bir formüle dayalı olarak hesaplanmaktadır. Bu sayede, kuralın uygulanabilir olması sağlanmakta ve gerekli ek vergi miktarını ödeme kapasitesine sahip olma olasılığı en yüksek olan işletmelere düzeltme yapılması sağlanmaktadır.

5.2 Vergiye Tabi Olma Kuralı

Vergiye Tabi Olma Kuralı (*STTR – Subject to Tax Rule*), İkinci Sütun üzerinde sağlanan uzlaşının ayrılmaz bir parçası olup, özellikle gelişmekte olan Kapsayıcı Çerçeve üyeleri için önem taşımaktadır. GloBE Kuralları, diğer ülke/bölgelerin vergilendirme haklarını kullanmadığı veya gelirin başka bir şekilde düşük düzeyde vergilendirmeye tabi olduğu durumlarda, ülkelere belirlenen asgari orana kadar “geri vergilendirme” hakkı sağlamaktadır.²⁷

Vergiye tabi olma kuralı, grup içi kapsanan gelirin tanımlanmış kategorilerinin vergiye tabi olma kuralı asgari oranının altında nominal kurumlar vergisi oranlarına tabi olduğu ve bu gelir üzerindeki yerel vergilendirme haklarının bir anlaşma kapsamında devredildiği durumlarda kaynak ülke/bölgenin “geri vergilendirilmesine” izin vermektedir. Vergiye tabi olma kuralı, GloBE Kurallarına göre öncelik taşımakta olup, gelişmekte olan Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin vergi matrahlarını korumalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır.

Vergiye tabi olma kuralı, bağlantılı kişiler arasındaki ödemeleri kapsamaktadır. Her iki işletmenin de yasal olarak veya gerçek ve durum itibarıyla aynı kişinin kontrolü altında olması halinde iki kuruluş bağlantılı olacaktır. Vergiye tabi olma kuralı yalnızca aşağıda sıralanan ‘kapsanan gelir’ ile ilgili olarak geçerlidir:

- Faiz,
- Telif ücretleri,
- Bir ürün veya hizmetin dağıtım hakları için yapılan ödemeler,
- Sigorta veya reasürans primleri,
- Garanti veya finansman ücreti ödemeleri,
- Endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipman için kira ödemeleri,
- Hizmetler için yapılan ödemeler.

Two): *Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. SET: 03.12.2023.

²⁷ OECD Sekreteryası (Temmuz 2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Subject To Tax Rule (Pillar Two)- The Subject to Tax Rule in a Nutshell*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> SET: 03.12.2023.

SONUÇ

Dijitalleşme ve küreselleşme, dünyanın dört bir yanındaki ekonomiler ve insanların yaşamları üzerinde derin bir etkiye sahip olmuştur ve bu etki 21. yüzyılda daha da hızlanmıştır. Bu değişiklikler, yüz yılı aşkın bir süredir geçerli olan uluslararası ticari gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin kurallara yönelik zorlukları beraberinde getirmiş ve politika yapıcılarının sisteme olan güveni yeniden tesis etmek ve kârların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değerin yaratıldığı yerde vergilendirilmesini sağlamak için cesur adımlar atmasını gerektiren matrah aşındırma ve kâr aktarımı (BEPS) projesi için fırsatlar yaratmıştır.²⁸

Ekim 2023 itibarıyla Küresel GSYH'nin %95'inden fazlasını temsil eden 139 Kapsayıcı Çerçeve üyesi, önemli bir adım atarak, 8 Ekim 2021'de yayınlanan; uluslararası vergilendirme kurallarında reform yapmak ve çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ve günümüzün dijitalleşen ve küreselleşen dünya ekonomisinde kâr elde ettikleri her yerde adil bir vergi payı ödemelerini sağlamak için İki Sütunlu Çözüm'e katılmıştır.

Sütun 1 kapsamında “*A Tutarı'nın Uygulanmasına Yönelik Çok Taraflı Sözleşme (MLC)*” iki sütunlu çözümün anahtar bileşenlerinden biridir. ÇTA(MLC) metni ve ilgili materyaller Kapsayıcı Çerçeve'nin Dijital Ekonomi Görev Gücü(TFDE) tarafından 11 Ekim 2023'te onaylanarak aşağıdaki amaçlarla yayınlanmıştır:

- Bugüne kadar yürütülen çalışmalar ve üzerinde mutabık kalınan teknik hükümler konusunda daha fazla şeffaflık sağlamak,
- Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin, TFDE tarafından hızlı bir şekilde kabul edilmesini sağlamak için gerekli iç süreçlere katılmalarını kolaylaştırmak,
- Kalan farklılıkların Kapsayıcı Çerçeve tarafından çözümünü kolaylaştırmak.

ÇTA(MLC)'nin yürürlüğe girmesi için şuanda A Tutarı kapsamına girmesi öngörülen en az 30 ülke (ÇUİ'in en az %60'nın ana merkezlerinin olduğu ülkeler dahil) tarafından onaylanması gerekmektedir. Ancak kalan hususlar üzerinde de görüş birliğine varmak üzere çalışmalar devam ettiğinden anlaşma henüz imzaya açılmamıştır.

Ayrıca, Temmuz 2023'te yayınlanan Sonuç Bildirgesinin ardından B Tutarı konusunda yapılan çalışmaların sonuçları kamuoyu görüşüne sunulmuş ve paydaşlar, 1 Eylül 2023 tarihine kadar görüş bildirmeye davet edilmişlerdir. B Tutarı'na ilişkin kalan unsurlar üzerindeki çalışmaların yılsonuna itibarıyla tamamlanması ve 2024 yılı başında ilgili raporun yayınlanması planlanmaktadır. Ayrıca, B Tutarı konusu gereği mevcut transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklik gerektireceğinden OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin de 2024 yılı başında güncellenmesi öngörülmektedir.²⁹

²⁸ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. SET: 03.12.2023.

²⁹ OECD (2023), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors: India, October 2023*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-india-october-2023.pdf>. SET: 03.12.2023.

Sütun 2 -GloBE kuralları, gelişmekte olan ülkelerden gelen rekabet ortamını eşitlemek ve çok uluslu işletmelerin kârlarını gelişmekte olan ülkeler dışına kaydırma teşvikini azaltmak için daha şeffaf, mekanik ve öngörülebilir kurallara yönelik çağrılarını kabul etmektedir. GloBE kurallarının, hükümetler üzerindeki savurgan vergi teşvikleri ve vergi tatilleri sunma baskısını azaltması beklenirken, gerçek özden kaynaklanan belirli gelirler için bir istisna sağlamaya devam etmesi beklenmektedir.³⁰ Bu kapsamda, GloBE kurallarının ortak bir yaklaşımın parçası olarak uygulanması ve 2024 yılından itibaren ulusal mevzuata dâhil edilmesi amaçlanmaktadır. Yine Ekim 2023 itibarıyla 55 ülke GloBE kurallarını uygulamaya yönelik adımlar atmıştır.

Ayrıca Vergiye Tabi Olma Kuralı(STTR) kapsamında *Sütun İki Vergiye Tabi Olma Kuralı'nın Uygulanmasına Olanak Sağlamak İçin Çok Taraflı Sözleşme (STTR MLI)* Kapsayıcı Çerçeve tarafından resmen kabul edilerek 2 Ekim 2023 tarihinde imzaya açılmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin, çok uluslu işletmelerin hizmetler de dâhil olmak üzere geniş bir yelpazedeki sınır ötesi grup içi ödemelerde asgari düzeyde vergi ödemesini sağlama hakkını koruyan STTR çok taraflı sözleşmesi, ülkelerin mevcut ikili vergi anlaşmalarında vergiye tabi olma kuralı (STTR)'nı etkin bir şekilde uygulamalarına olanak sağlayacaktır. Gelişmekte olan 70'ten fazla Kapsayıcı Çerçeve üyesi, kapsanan ödemelere %9'un altında kurumlar vergisi oranı uygulayan Kapsayıcı Çerçeve Üyeleri ile yaptıkları anlaşmalara vergiye tabi olma kuralı (STTR)'nin dâhil edilmesini talep etme hakkına sahiptir.³¹

KAYNAKÇA

OECD. (2023). *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report September 2022 – September 2023*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2022-september-2023.htm> SET:01.12.2023.

OECD. (tarih yok). What is BEPS? 13.12.2023 tarihinde Organization for Economic Cooperation and Development: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> SET:01.12.2023.

OECD (2021), *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, October 2021, Italya, OECD, Paris,

OECD. (tarih yok). What is the Issue? 13.12.2023 tarihinde Organization for Economic Cooperation and Development: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> SET:01.12.2023.

OECD 2019, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

OECD 2019, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

OECD (2023), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central*

³⁰ OECD (Temmuz 2023), *Global Anti-Base Erosion Modal Rules (Pillar Two)- Frequently Asked Questions*, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf> SET: 11.12.2023.

³¹ OECD (2023), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors: India, October 2023*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-india-october-2023.pdf>. SET: 12.12.2023

Bank Governors: India, October 2023, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-india-october-2023.pdf> SET:03.12.2023.

OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021*, OECD, Paris, <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> SET:01.12.2023.

OECD. (2023). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: The Multilateral Convention to Implement Amount A* [Fact sheet]. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-factsheets.pdf> SET:01.12.2023.

OECD Sekreteryası. (Temmuz 2023). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Amount B (Pillar One): Inclusive Framework on BEPS - Pillar One Amount B in a Nutshell*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf> SET:01.12.2023.

OECD (Temmuz 2023), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS- The Pillar Two Rules in a Nutshell*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> SET:01.12.2023.

OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> SET:01.12.2023.

OECD (2023), *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, SET:01.12.2023.

<https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>.

OECD. (2023). *Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules* [Fact sheet]. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf> SET:01.12.2023.

OECD Sekreteryası (Temmuz 2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Subject To Tax Rule (Pillar Two)- The Subject to Tax Rule in a Nutshell*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> SET:11.12.2023.

OECD (Temmuz 2023), *Global Anti-Base Erosion Modal Rules (Pillar Two)- Frequently Asked Questions*, [Fact sheet], <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf> SET:12.12.2023