



KADIR HAS ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI

**DİJİTAL EKONOMİNİN DOĞRUDAN
VERGİLENDİRİLMESİNDE BAĞLANTI SORUNU VE
OECD ÇALIŞMALARI BAĞLAMINDA ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

SILA ADAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSTANBUL, HAZİRAN, 2022



Sıla ADAK

Yüksek Lisans Tezi

2022

**DİJİTAL EKONOMİNİN DOĞRUDAN
VERGİLENDİRİLMESİNDE BAĞLANTI SORUNU VE
OECD ÇALIŞMALARI BAĞLAMINDA ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

SILA ADAK

DANIŞMAN: DR. ÖĞR. ÜYESİ ALARA EFSUN YAZICIOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı'nda yüksek lisans derecesi için gerekli kısmi şartların yerine getirilmesi amacıyla Kadir Has Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'ne teslim edilmiştir.

İstanbul, Haziran, 2022

ONAY

SILA ADAK tarafından hazırlanan DİJİTAL EKONOMİNİN DOĞRUDAN VERGİLENDİRİLMESİNDE BAĞLANTI SORUNU VE OECD ÇALIŞMALARI BAĞLAMINDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ başlıklı bu çalışma jürimiz tarafından YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Dr. Öğr. Üyesi, Alara Efsun YAZICIOĞLU (Danışman)
Kadir Has Üniversitesi

.....

Prof. Dr., Leyla ATEŞ
Altınbaş Üniversitesi

.....

Dr. Öğr. Üyesi, Ertuğrul AKÇAOĞLU
Hacettepe Üniversitesi

.....

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Mehmet Timur AYDEMİR
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

Onay Tarihi: 21.6.2022

ARAŞTIRMA ETİĞİ VE YAYIN YÖNTEMLERİ BİLDİRİMİ

Ben, SILA ADAK;

- Hazırladığım bu Yüksek Lisans Tezinin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve başka çalışmalardan yaptığım alıntıların kaynaklarını kurallara uygun biçimde belirttiğimi;
- Bu Yüksek Lisans Tezinin başka bir eğitim kurumunda bir derece veya diplomaya sunulan veya kabul edilen herhangi bir materyal içermediğini;
- "Yükseköğretim Kurulu Etik Davranış İlkeleri" uyarınca hazırlanan "Kadir Has Üniversitesi Akademik Etik İlkeleri"ni takip ettiğimi onaylıyorum.

Buna ek olarak, bu çalışma ile ilgili ortaya çıkabilecek herhangi bir usulsüzlük iddiasının, üniversite mevzuatına uygun olarak disiplin işlemi ile sonuçlanacağını kabul ediyorum.

Sıla Adak

21.6.2022



*Our times have witnessed
the rise of “wealth without nations and
nations without wealth”*

Giulio Tremonti
Eski İtalya Maliye ve Ekonomi Bakanı

DİJİTAL EKONOMİNİN DOĞRUDAN VERGİLENDİRİLMESİNDE BAĞLANTI SORUNU VE OECD ÇALIŞMALARI BAĞLAMINDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

ÖZET

Bu tezin amacı, uluslararası vergi hukuku anlamında dijital ekonominin doğrudan vergilendirilmesinde yaşanan vergisel sorunun tespiti ve bu sorunun küresel düzeyde çözüme kavuşturulmasında bir platform işlevi gören OECD'nin ortaya koyduğu çözüm önerilerinin eleştirel bir açıdan analiz edilmesidir. Bu amaçla çalışmanın ilk bölümünde, uluslararası vergi hukukunda vergilendirme yetkilerinin paylaşımı konusu ele alınmış ve bu paylaşımda kullanılan bir kriter olarak daimi iş yeri kavramı detaylandırılmıştır. Böylece, dijitalleşmesine bakılmaksızın tüm ekonomi için geçerli olan mevcut uluslararası vergi hukuku kuralları açıklanmış olup devamında dijital ekonominin özellikleri aktarılarak, bu mevcut kuralların dijital ekonomideki görünümü ele alınmıştır. Dijital ekonomide, geleneksel ekonomiden farklı olarak, etkin bir kaynak vergilendirilmesinden söz edilememesi hususu ortaya konulduktan sonra ise bu durumun nedenleri sorgulanarak, dijital ekonomide bir bağlantı kuralı noksanlığının bulunduğu tespit edilmiştir. Bu sorunun çözümü için küresel bir uzlaşma ortamı gerekliliğinden bahsedilerek, bu uzlaşma ortamının sağlanmaya ve ilgili sorunun çözümlenmeye çalışıldığı OECD ev sahipliğindeki çözüm önerileri, çalışmanın devamında detaylıca incelenmiştir. Bu bağlamda çalışmanın ikinci bölümünde, erken dönem OECD çalışmalarından BEPS Projesi içerisinde bulunan Eylem Planı 1'de ortaya atılan çözüm önerileri, çalışmanın üçüncü bölümü olan son bölümünde ise OECD'nin yakın dönem projesi olan Sütun 1 çalışmalarından konu ile ilgili A Tutarı tasarısı incelenmiş ve bu tasarının ilgili sorunu çözmedeki başarısı tartışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası Vergilendirme, Dijital Ekonomi, Doğrudan Vergilendirme, Bağlantı, OECD, BEPS, Sütun 1, A Tutarı

THE NEXUS ISSUE IN DIRECT TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY AND PROPOSED SOLUTIONS WITHIN THE CONTEXT OF THE OECD STUDIES

ABSTRACT

This thesis aims to determine the problem in the direct taxation of the digital economy in international tax law and analyze the solution proposals put forward by the OECD, which serves as a platform for solving this problem at a global level. For this purpose, in the first part of the thesis, the issue of allocating taxation rights in international tax law is presented, and the concept of 'permanent establishment' as a criterion used in this allocation is detailed. Thus, the current rules of international tax law, which are valid for the entire economy regardless of its digitalization, are explained. After presenting the characteristics of the digital economy, the application of the existing rules of international tax law to that economy is illustrated. After demonstrating that unlike the traditional economy, there is no effective source taxation in the digital economy, the reason for this situation has been analyzed and at last it has been determined that there is a lack of nexus rule applied to the digital economy. By mentioning the necessity of a global consensus for the solution of this problem, OECD studies in which this consensus setting is allegedly provided and the presented issue is tried to be resolved, are examined in detail in the remaining part of the present study. In this context, in the second part of the study, the solution proposals in Action Plan 1 of the BEPS Project, one of the early OECD studies, were examined. In the last part of the thesis, Pillar 1 and the Amount A draft, as the recent study of the OECD, was reviewed. At last, the success of this draft in solving the relevant issue was discussed.

Keywords: International Taxation, Digital Economy, Direct Taxation, Nexus, OECD, BEPS, Pillar One, Amount A

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1
DİJİTAL EKONOMİDE BAĞLANTI SORUNU	3
1.1. Vergilendirme Yetkilerinin Paylaşımı.....	3
1.2. Daimi İş yeri Kavramı	14
1.2.1. Daimi iş yeri kavramının ortaya çıkış nedeni	14
1.2.2. Daimi iş yeri kavramı	18
1.3. Dijital Ekonomi Kavramı	28
1.4. Dijital İş Modelleri	30
1.5. Dijital İş Modellerinin Ortak Özellikleri	35
1.5.1. İş faaliyetlerinin küreselleşmesi	35
1.5.2. Gayrimaddi varlıkların önemi.....	36
1.5.3. Kullanıcı/müşteri verileri.....	37
1.5.4. Kullanıcı/müşterinin ürettiği ağ etkileri.....	38
1.6. Dijital Ekonomide Daimi İş yeri	40
1.6.1. Yalnızca internet sitelerinin kullanılması durumu.....	41
1.6.2. İnternet sitesinin barındığı ağ sunucusunun işletilmesi durumu	43
1.6.3. İnternet sitesinin barındığı ağ sunucusunun internet servis sağlayıcısı aracılığıyla kullanılması durumu	49

1.7. Dijital Ekonomide Bağlantı Sorunu	51
BEPS PROJESİ EYLEM PLANI 1 ÇALIŞMALARI KAPSAMINDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	57
2.1. BEPS Projesi ve Eylem Planı 1	58
2.1.1. Dijital Ekonomi ile Şiddetlenen BEPS Sorunları	63
2.1.2. Dijital Ekonominin Yarattığı Daha Kapsamlı Vergisel Sorunlar	72
2.2. 2015 Nihai Raporu Çözüm Önerileri	74
2.2.1. Çözüm önerilerinde esas alınan ilkeler	74
2.2.2. Önemli ekonomik mevcudiyet bağlantısı önerisi	82
2.2.3. Kaynakta kesilecek bir vergi önerisi.....	90
2.2.4. Dengeleme vergisi çözüm önerisi.....	94
2.2.5. 2015 Nihai Raporu sonucu.....	96
2.3. Tek Taraflı Önlemler	99
SÜTUN 1 ÇALIŞMALARI KAPSAMINDA ÇÖZÜM ÖNERİSİ: A TUTARI.....	106
3.1. Genel Olarak Sütun 1 Çalışmaları	106
3.2. 2019 Kamuoyu Danışma Belgesinde Yer Alan Teklifler	108
3.2.1. Kullanıcı katılımı teklifi	109
3.2.2. Pazarlama ile ilgili gayrimaddi varlıklar teklifi	117
3.2.3. Önemli ekonomik mevcudiyet teklifi	120
3.3. Birleştirilmiş Yaklaşım Önerisi (A Tutarı).....	124
3.3.1. A Tutarı'nın kapsamı	125
3.3.2. A Tutarı'na ilişkin bağlantı kuralları	132
3.3.3. A Tutarı'nın hesaplanması	136
3.3.4. A Tutarı'nın uygulanması.....	139

3.3.5. A Tutarı'nın başarı şansı	142
SONUÇ.....	148
KAYNAKÇA.....	150



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 3.1 A Tutarı Hesaplanması Örneği 1.....	138
Tablo 3.2 A Tutarı Hesaplanması Örneği 2.....	139



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı)
Bkz./bkz.	Bakınız
BM	Birleşmiş Milletler
ÇÜİ	Çok uluslu işletme
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DHV	Dijital Hizmet Vergisi
Dİ	Daimi İş yeri
Ed./eds.	Editör
Edn.	Edition (Baskı)
G20	Group of 20
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	International Monetary Fund
KEYK	Kontrol Edilen Yabancı Kurum
PGV	Pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıklar
ODH	Otomatikleşmiş dijital hizmetler
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖEM	Önemli Ekonomik Mevcudiyet
TBKF	Tüketici ile birebir iletişim kuran faaliyetler
vb.	Ve benzeri

GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, hayatın her alanında dijitalleşme denilen yeni bir sürece vesile olmuştur. Yine hayatın her alanına sirayet eden bir olgu olarak hukuk, dijitalleşme nedeni ile mevcut normlarının bağlamını değiştirmeye zorlanmıştır. Bu durum da kaçınılmaz olarak bu normların yorumunu ve özünü araştırmayı gerektirmiştir. Böylece dijital dünyaya uygun tasarlanmış bir hukuk düzeni oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bu değişimden, hukukun her alanında olduğu gibi uluslararası vergi hukuku da nasibini almıştır.

Uluslararası vergi hukuku, ekonomi ile olan yakın ilişkisi nedeniyle diğer hukuk dallarından ayrılmaktadır. Ekonomik hayatta yaşanan değişimler, bu hukukun normlarının da yeniden yorumlanmasını gerektirmiştir. Dijitalleşen ekonomi de böyle bir değişimin ürünüdür. Dijital ekonomi, ekonominin hem tüketici hem de üretici ayağının ekonomik tutum ve davranışlarında değişime sebebiyet vermiştir. Günümüzde dijitalleşme ile, tüketici mal ve hizmete daha kolay ulaşabilir ve daha önce görülmemiş türden dijitalleşmiş mal ve hizmetleri satın alabilir duruma gelmiştir. Üretici ise mal ve hizmeti daha kolay üretebilir, tüketiciye ulaştırabilir, pazarlayabilir veya mevcut mal ve hizmetine dijital unsurlar ekleyebilir hale gelmiştir. Bu dönüşüm, üretici ve tüketici davranışlarını dikkate alarak formüle edilmiş birçok uluslararası vergi hukuku kuralına etki etmekte ve bu kuralları değişime zorlamaktadır.

Uluslararası vergi hukuku kurallarında yaşanan bu değişimler silsilesinde çalışma konumuz açısından ele alınan, dijital ekonomide elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi kurallarında yaşanmaktadır. Bu kurallar maddi varlık odağında düzenlenmiş olduğundan ekonominin dijital dönüşümünden bir hayli etkilenmiştir. Bu durum ise dijitalleşmemiş ekonomiden farklı olarak, küresel vergi gelirinin adil bir paylaşımının yapılamamasına sebebiyet vermiştir. Analiz etmeye çalıştığı sorun esas olarak bu husus olan eldeki çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde, çalışmanın ele aldığı sorunun tespitine ve diğer uluslararası vergi sorunlarından ayırıştırılmasına yönelik bir analiz yapılacaktır. Bu bağlamda öncelikli olarak, konumuzu aydınlattığı kadarıyla, uluslararası vergi hukukunun temel konularından biri olan vergilendirme yetkilerinin paylaşımı konusu işlenecektir. Akabinde vergilendirme yetkilerinin paylaşımında gözetilen tek kriter olarak “daimi iş yeri” kavramının ortaya çıkışı ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (bundan sonra “OECD” olarak anılacaktır.) Model Anlaşması çerçevesinde düzenlenme şekli ortaya konulacaktır. Sonrasında, dijital ekonomi ve dijital iş modelleri ile dijital iş modellerinin ortak özellikleri incelenecek olup, devamında detaylıca açıklanan daimi iş yeri kavramının dijital ekonomideki işlevselliği sorgulanacaktır. Bölümün son başlığında ise dijital ekonominin doğrudan vergilendirilmesinde yaşanan ve çalışmanın kapsamını belirten sorun tespit edilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, küresel bir tartışma ortamı sunduğu iddia edilen OECD ev sahipliğinde, ilk bölümünde açıklanan sorunun çözümü için yapılan çalışmalar aktarılacaktır. Bu bağlamda öncelikli olarak Kâr Kaydırma ve Matrah Aşındırma Projesi (*Base Erosion and Profit Shifting*, bundan sonra “BEPS” olarak adlandırılacaktır) ve Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Sorunların Ele Alınması başlıklı Eylem Planı 1 çalışmalarına değinilecektir. Devamında bu çalışmalarda ulaşılan sonuç ve etkileri, çalışma konusunu ilgilendirdiği kadarı ile ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, ilgili soruna getirilen güncel bir çözüm önerisi olarak Sütun 1 çalışmalarında gelinen son nokta olan A Tutarı tasarısı detaylıca incelenmiştir. Bu bağlamda öncelikli olarak mevcut uluslararası vergi politikası sahnesi ortaya konulmuş, akabinde A Tutarı’nın tasarlanmasında gözetildiği iddia edilen üç teklif, olumlu ve olumsuz yönleri ile tartışılmıştır. Devamında A Tutarı’na ilişkin öngörülen düzenlemeler detaylıca incelenmiştir. Çalışmanın son başlığında ise A Tutarı’nın, ilgili sorunun çözümündeki başarısına ilişkin bir değerlendirme sunulmuştur.

1. BÖLÜM

DİJİTAL EKONOMİDE BAĞLANTI SORUNU

1.1. Vergilendirme Yetkilerinin Paylaşımı

Vergilendirme yetkisi, uluslararası hukukun bir konusu olan egemenlik yetkisinden gelmektedir. Egemen ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırı konusunda literatürde iki farklı görüş vardır. Gerçekçi yaklaşım (*realistic theory*) şeklinde adlandırılan ilk görüşe göre, ülkelerin vergilendirme yetkileri üzerinde uluslararası hukuk tarafından getirilen herhangi bir sınır bulunmamaktadır. Bu nedenle her devlet herkes ve her şey üzerinde vergilendirme yetkisini teorik olarak kullanabilir.¹

Modern uluslararası vergi hukukunda hâkim olan ikinci görüş, vergilendirme yetkisini kullanmak isteyen devlet ile vergilendirilecek özne, obje veya işlem arasında belirli bir bağlantının gerekli olduğunu savunmaktadır.² Şayet bu bağlantı kurulmuş ise vergi yüklenme ve vergi tahsil etme şeklinde tezahür eden vergilendirme yetkisi meşru hale gelebilecek; aksi takdirde uluslararası hukuk ihlal edilmiş olacaktır. Gelir vergileri açısından bu bağlantı ya i) vergi mükellefinin kişiliğinden (gerçek kişiler için vatandaşlık, mukimlik, mutad meskenlik, tüzel kişiler için kanuni merkez veya iş yeri gibi) ya da ii) vergiye tâbi nesne olan gelirin elde

¹ Michael Kobetsky, *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2011) 23; Stjepan Gadžo, *Nexus Requirements for Taxation of Non-residents' Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy* (1st edn., Doctoral Series Vol. 41 IBFD 2018) 38-40; Stjepan Gadžo, 'The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal' (2018) 46 (3) *Intertax* 194, 198; Philip Baker, 'Some Thoughts on Jurisdiction and Nexus' in Guglielmo Maisto (ed.) *Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group* (EC and International Tax Law Series Vol.18 IBFD 2020) 445: Bu görüşteki yazarlar vergilendirme yetkisinin kullanılmasında bir bağlantının gerekli olduğunu genellikle pratik nedenlerle kabul etmektedirler.

² Gadžo, *Nexus Requirement* (n 1) 45; Gadžo, *The Principle of Nexus* (n 1) 199; Baker (n 1) 453; Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (1st edn., Kazancı Hukuk Yayınları 1982) 212-213; Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, (1st edn., Beta Yayıncılık 1995) 2; Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (30th edn., Turhan Kitabevi 2021) 66; Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law an Analysis of the International Tax Regime* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2007) 5; Peter Hongler, *International Law of Taxation* (1st edn., Oxford University Press Elements of International Law 2021) 22-23.; Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (3rd edn., IBFD 2021) 1.

ediliş aşamasında katkıda bulunmaktan kaynaklanmaktadır. Bu ikinci görüşe göre “bağlantı” gerekliliğinin meşru dayanağı, bir uluslararası hukuk terimi olan hakiki bağ (*genuine link*) prensibidir.³ Bu prensibe göre, başka bir devletin açık rızası olmaksızın, bir devletin kendi topraklarıyla hiçbir bağı olmayan kişiler üzerinde yargı yetkisi bulunmamaktadır. Genel olarak uluslararası hukukla ilgili söylenenler, uluslararası vergi hukuku açısından da doğru olacağından, belirli bir gelir veya kişinin bir devletin topraklarıyla hakiki bir bağı bulunmadığı sürece o devletin vergilendirme yetkisinin meşru olmayacağı söylenebilir. Literatürdeki bazı yazarlar hakiki bağ teorisinin uluslararası vergi hukukuna yansımaları olan bağlantı (*nexus*)⁴ ilkesinin, bir uluslararası teamül hukuku kuralı oluşturduğunu düşünmektedir.⁵ Ancak baskın görüş, bu konuda bir *opinio juris*'in mevcut olmadığı gerekçesiyle bu ilkenin bir teamül kuralı oluşturmadığı yönündedir.⁶

Uluslararası vergi hukuku literatüründe gelenekselleşmiş ayrıma göre temelde iki tür vergilendirme yetkisinden söz edilir. Esasen bağlantı prensibinin iki çeşidinden türeyen bu ayrımda ilk olarak mukim vergilendirmesi karşımıza çıkar. Burada vergilendirilebilir özne (vergi mükellefi) ile devlet arasındaki mukimlik, vatandaşlık, oturma yeri, iş yeri, kanuni

³ Hongler (n 2) 21-22; Malcolm N. Shaw, *International Law* (5th edn., Cambridge University Press 2003) 576; Wolfgang Schön, 'International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)' (2009) 1 (1) World Tax Journal IBFD 67, 90.

⁴ Bağlantı kavramı genellikle kaynak vergilendirmesi ile ilişkilendirilir. Örneğin bkz. Julie Rogers-Glabush, *IBFD International Tax Glossary* (7th edn., IBFD 2015) 278: “Bağlantı terimi, genellikle bir devletin yargı yetkisi bağlamında “yabancı” veya mukim olmayan kişileri vergilendirmek için kullanılmaktadır. Bu itibarla, [bağlantı kurallarıyla] o kişiyi söz konusu yargı yetkisine bağlayan ilgili faktörlerin, bu yargı yetkisinin kullanılmasını haklı gösterecek nitelikte olup olmadığına atıfta bulunulur.” Ancak kavramın bu tanımı eksiktir. Çağdaş vergi camiasında, devletin vergi koyma ve vergi toplama yetkilerinin kullanılmasının uluslararası hukuka uygun olması için, vergilendirme yetkilerini kullanmak isteyen devlet ile bir dizi olgu arasında bir bağlantının gerektiği düşünülmektedir. İşte bu niteleyici bağlantı "vergi bağlantısı (*tax nexus*)" olarak etiketlenir. Gadžo, Nexus Requirement (n 1) 5, 45.

⁵ Örneğin *Rust*, uluslararası teamül hukukunun, çalışmanın devamında tanımlanacak uluslararası çifte vergilendirmeyi yasaklamadığını, ancak gelir ile devlet arasında hiçbir hakiki bağ yoksa vergilendirme yetkisinin kullanılmasını yasakladığını belirtmektedir. Alexander Rust, 'Double Taxation' in Alexander Rust (ed.), *Double Taxation Within the European Union* (1st edn., Wolters Kluwer Law International 2011) 3. Benzer görüşte bkz. Baker (n 1) 446.

⁶ Ülkelerin iç hukuklarında kullanılan kaynak kuralları ile model vergi anlaşmalarında kullanılan kaynak kurallarının bir karşılaştırmasını yapan *Gadžo*, (taşınmazlardan elde edilen gelir hariç olmak üzere) hemen hemen her gelir kalemi için bu kaynak kurallarının birbirleri ile örtüşmediğini tespit etmiştir. Bu veriye dayanarak da bağlantı prensibinin teamül kuralı olması için gerekli olan *opinio juris*'in karşılanmadığını savunmuştur. Bir uluslararası hukuki çifte vergilendirme türü olan kaynak-kaynak çatışmasının varlığı da ülkelerin yeknesak bir bağlantı prensibini takip etmediğinin diğer bir kanıtıdır. Gadžo, Nexus Requirements (n 1) 86-88. Bu konudaki detaylı bir çalışma için bkz. Gadžo, Nexus Requirements (n 1) 65-90.

merkez gibi kişisel bağlantı noktalarına (*personal nexus*) dayanılmakta ve ilgili vergi öznesi, yurt dışı kaynaklı da dahil olmak üzere tüm gelirleri (*worldwide income*) üzerinden sınırsız bir şekilde (*full tax liability*) vergilendirilmektedir. Şahsilik ilkesi de denilen bu ilke uyarınca bir devlet vergilendirme yetkisini, iç hukuk hükümlerince belirlediği kişisel bağlantı noktalarına dayanarak tesis edebilir.⁷ Ancak bu bağlantı noktaları arasından vatandaşlık kriterinin meşruluğu sorgulanmalıdır. Nitekim bir kişinin ekonomik faaliyetlerinin vatandaşı olduğu ülke ile herhangi bir bağlantısı yoksa, yalnızca vatandaşlığa dayalı bir vergilendirmenin ekonomik gerçekliği tam olarak yakalayarak yeterli bir bağlantı noktası oluşturmayacağı ve gelir vergisini haklı çıkarmayacağı iddia edilebilir.⁸ Bu haklı bir iddia olacak ki ülkeler de genellikle vatandaşlık yerine mukimlik kriterini esas almaktadır.⁹ Şahsına münhasır bir örnek olarak ABD, vatandaşlığı vergilendirme yetkisine esas kriter alan tek ülkedir ve nerede yaşarsa yaşasın vatandaşının gelirini vergiye tâbi tutmaktadır.¹⁰

Şahsilik ilkesinin Türk vergi yasalarınca da benimsendiği görülmekte, vergilendirme yetkisinde kişisel bağlantı noktası olarak ikametgâh ve sınırlı da olsa vatandaşlık kriterleri kullanılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun¹¹ 4. maddesi uyarınca bir gerçek kişinin Türkiye’de tam yükümlü sıfatını haiz olarak vergilendirilebilmesi için ya medeni hukuktaki anlamıyla Türkiye’de yerleşmiş olması veya oturma süresine bağlı olarak yerleşmiş sayılması; ya da resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşebbüslere bağlı olup bu teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan bir Türk

⁷ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (2nd edn., Filiz Kitabevi 2022) 60-61; Esra Ekmekci, *Dar Yükümlülük* (1st edn., Kazancı Kitabevi 1994) 1-2; Öncel ve diğerleri (n 2) 66 ve 268; Yalıtı Soydan, *Uluslararası Vergi* (n 2) 19. ÇVÖA’larda da kişisel bağlantı, anlaşmaya taraf ilgili devletin iç hukuk yasaları uyarınca ikametgâh, mukimlik, yönetim yeri veya benzer yapıda başka bir kriter nedeniyle vergiye tabi olma anlamına gelmektedir. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version), OECD Publishing, M-15, Madde 4.

⁸ Schön, *International Tax Coordination* (n 3) 91; Ekmekci, *Dar Yükümlülük* (n 7) 4.

⁹ Rust (n 5) 22.

¹⁰ ABD tarihsel olarak bir ABD pasaportuna sahip olmayı öyle bir ayrıcalık olarak görmüştür ki, vatandaşlarının dünya çapındaki kazançları üzerinde vergilendirme yetkisi tahsis etmiştir. Avi-Yonah, *International Tax as International Law* (n 2) 29; Bir ABD vatandaşının, mukimi olduğu Meksika’da elde ettiği gelirlerinden dolayı ABD’deki gelir vergisine tâbi tutulmasını konu edinen Federal Yüksek Mahkeme’nin *Cook v. Tait* kararına uyarınca bu pratiğin dayanağı; ABD hükümetinin “*doğası gereği*”, nerede bulunurlarsa bulunsunlar, ABD vatandaşlarına ve onların mülklerine sağladığı yarardır. Federal Supreme Court, *Cook v. Tait* [1924] US Supreme Court 265 47, 56; *Baker*, vatandaşlığa dayalı bağlantı kuralının ABD dışındaki mahkemelerce “kabul edilebilir uluslararası uygulamalara ve kamu politikalarına uygun olmadığına” karar verileceğini düşünmektedir. *Baker* (n 1) 462.

¹¹ Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG 6.1.1961/10700.

vatandaşı olması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununa¹² göre de, aynı Kanunun 10. maddesinde tanımlanan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar, tam mükellef sıfatıyla, hem yurt içi hem yurt dışı kaynaklı kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Uluslararası hukuktaki yerellik ilkesinin vergi hukukundaki görünümü olan ve kaynak ilkesi olarak da adlandırılan ikinci vergilendirme yetkisi ise vergi öznesine değil, vergi objeleri olan gelire, gelir unsuruna, kazanca veya servete odaklanır. Burada vergilendirme, vergi kanunlarının mülkîliği ilkesine dayandırılır.¹³ Bu halde, bir devletin ülkesinde meydana gelen vergiyi doğuran olayların, başka bir izaha gerek kalmaksızın o devlet tarafından vergilendirilmesi esası hakim olup aksi bir yorum devlet egemenliği ile bağdaşmamaktadır. Zira vergilendirme yetkisi devletin ülkesi, toprağı üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi koyma ve uygulama konusunda sahip olduğu kuvvettir.¹⁴ Vergi konusunun kaynağı olan kaynak ülkenin, mükellefin tüm gelirleri üzerinde değil, yalnızca kendi bölgesinde doğan, diğer bir deyişle kişisel değil bölgesel bağlantıya (*territorial nexus*) dayanan gelirler ile sınırlı olan bir vergilendirme yetkisi vardır.¹⁵ Bu vergilendirme yetkisi, uluslararası hukuktaki "*yabancılık*" mefhumunun vergi kanuna özgü bir görünümü olarak, "*dar yükümlülük*" türünü doğurmaktadır.¹⁶

Türk vergi yasalarınca şahsılık ilkesinin yanında mülkîlik ilkesi de benimsenmektedir. Gelir Vergisi Kanununun dar mükellefiyeti düzenleyen 6. maddesinde, tam mükellef olmayan gerçek kişinin sadece Türkiye sınırları içerisinde elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilebileceği öngörülmüştür. Kurumlar Vergisi Kanununda da dar mükellefiyet düzenlenmiştir. Kanunun 9. maddesi uyarınca Kanun'da belirtilen kurumların kanuni

¹² Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.6.2006, RG 21.6.2006/26205.

¹³ Bu ilke bazen yersellik, menşe, yerellik terimleri ile de ifade edilmektedir. Ekmekci, Dar Yükümlülük (n 7) 1. İlke, bir ülkenin vergi kanunlarının o ülkenin milli sınırları içerisinde gerçekleşen tüm hukuki olaylara uygulanması demektir. Öznur Yılmaz, *Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme* (1st edn., Legal Yayıncılık 2019) 18.

¹⁴ Çağan (n 1) 3, 213; Ertuğrul Akçaoğlu, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi* (1st edn., Mali Akademi Yayınları 2012) 35; Bu vergilendirme yetkisi iki şekilde ortaya çıkar: maddi ve şekli. Maddi vergilendirme yetkisi, vergi salma ile ilgiliyken, şekli vergilendirme yetkisi vergi yasalarının uygulanmasına ilişkindir. Yılmaz (n 13) 13-16.

¹⁵ Kaneti ve diğerleri (n 7) 60; Öncel ve diğerleri (n 2) 66 ve 273; Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 17-18; Kobetsky (n 1) 12; Hongler (n 2) 25.

¹⁶ Ekmekci, Dar Yükümlülük (n 7) 13.

merkezinin veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması durumunda ilgili kurum yalnızca Türkiye’deki kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

Bu açıklamalar ışığında, bir ülkenin hem mukim vergilendirmesi hem de kaynak vergilendirmesi yetkisine sahip olabileceği kolayca görülebilir.¹⁷ Birçok ülkenin vergi düzenlemelerinde şahsılık ve mülklik ilkesi değişen ağırlıklarla birlikte uygulanmaktaysa da ülkeler sermaye ihraç veya ithal etmelerine göre sermaye gelirleri yönünden belirli bir vergilendirme yetkisine daha yatkındır. Buna göre, şahsılık ilkesini oluşturan mukim vergilendirmesi sermaye ihraç eden gelişmiş ülkelerde, mülklik ilkesini oluşturan kaynak vergilendirmesi çoğunlukla sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkelerde karşılaşılmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi teşvik etme amaçları ölçüsünde kaynak vergilendirmesinden vazgeçebilmektedirler.¹⁸

Burada hem kaynak hem mukim vergilendirme yetkisinin meşruluğunu açıklayan iktisadî görüşlere ilişkin olarak bir parantez açılması yararlı olacaktır. Kamu maliyesi teorisi açısından eşitlikçi bir vergi sisteminde her bir vergi mükellefinin kamu harcamalarına adil payına düştüğü kadarıyla katılması esastır. Burada “adil pay” kavramından ne anlaşılması gerektiği, iktisatçılar arasında iki farklı görüşe sebebiyet vermiştir. Fayda prensibi şeklinde adlandırılan ilk görüşe göre için adil pay, kamu hizmetlerinden yararlanmaya uygun olarak ölçülür ve verginin de bu ölçüme göre yükletilmesi gerekir.¹⁹ Bu anlayışta, kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanmış olan bireye daha yüksek tutarda vergi yükletilmesi,

¹⁷ Buna istisnai bir örnek olarak Hong Kong’da ticari kazançların vergilendirilmesini düzenleyen Kâr Vergisi (*Profit Tax*) söylenebilir. Bu vergi, sadece Hong Kong’da ortaya çıkan kârlar üzerinden tahsil edilmektedir. Diğer bir anlatımla, mukimler ve mukim olmayanlar arasında bir ayırım yapılmamaktadır. Bu vergiye ilişkin olarak ayrıntılı bilgi için bkz. The Government of the Hong Kong Special Administrative Region Inland Revenue Department, 'Profits Tax' (2017) <https://www.ird.gov.hk/eng/tax/bus_pft.htm#a01> erişim tarihi 4.11.2021.

¹⁸ Çağan (n 1) 214; Öncel ve diğerleri (n 2) 66; Yılmaz (n 13) 22; Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (2nd edn., IBFD 2014) 21.

¹⁹ Yararlanma (istifade) yaklaşımı olarak da adlandırılan bu görüş temelini, toplumsal sözleşmeden almaktadır. Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* (2nd edn., McGraw-Hill Kogakusha 1976) 211; Orhan Şener, *Teoride ve Uygulamada Kamu Ekonomisi* (10th edn., Beta Yayıncılık 2008) 212; Nurettin Bilici, *Kamu Maliyesi I (Hukuki Boyutu)* (11th edn., Savaş Yayınevi 2020) 54; Vergiyi bir değiş tokuş esasına dayandıran bu yaklaşımda vergi üç farklı şekilde tanımlanmıştır: i) kamu hizmetinin bedeli olarak vergi, ii) toplumdaki bireylerin can ve mal güvenliklerine ilişkin rizikoya katılmalarını yansıtan sigorta primi olarak vergi ve iii) bir üreticiler birliğinden oluşan toplumun genel giderlerini karşılayan devlet organının bu giderlerine katılma payı olarak vergi. Bu tanımların ayrıntılı açıklamaları ve eksiklikleri için bkz. Yusuf Karakoç, *Kamu Maliyesi* (2nd edn., Yetkin Yayınları 2021) 114-118.

kamu hizmetinden yararlanmamış bireye vergi yükletilmemesi esastır.²⁰ Ancak her bir mükellefin geliri ve tercihleri farklı olduğundan kamu hizmetinden sağlanan faydanın, dahası münferit bir kamu hizmetinin fiyatının ölçülmesi oldukça zordur.²¹ Ayrıca fayda prensibi sadece kamu hizmetlerinin finanse edilmesine ilişkin olup verginin dağıtıcı etkisine cevap vermemektedir. Bu nedenle daha eşitlikçi bir vergi sistemi için alternatif olarak “ödeme gücü” prensibi önerilmiştir. Burada aynı ödeme kapasitesine sahip olan mükelleflerden aynı miktarda, farklı kapasiteler için farklı miktarlarda vergi toplanması esastır.²² Bu şekilde vergi yükünün adil dağılımı sağlanmış olur.²³

Genel olarak mukim vergilendirmesi açısından yapılan bu açıklamalar, ticari kazançlar üzerindeki kaynak vergilendirmesi bağlamına oturtulduğunda, fayda prensibi uyarınca kaynak vergilendirmesinin gerekçesi kaynak ülkenin işletmeye sağladığı bazı ekonomik avantajlar olacaktır. Bunlar; yüksek eğitilmiş insan kaynağı, iyi altyapı imkânı, doğal kaynaklar, istikrarlı bir siyasi ve ekonomik ortam gibi ilgili işletmenin o ülkeyi seçmesindeki imkânlar olabilir.²⁴ Sağladığı bu imkânlar ile işletmenin işleyişi için uygun ortamı yaratan kaynak ülkenin, bu işletmenin kârlarından da uygun bir pay elde edebiliyor olması beklenir. Kaynak ülke hükümeti, bu imkânların sunumu nedeniyle bazı maliyetlere katlanmış olup bu maliyetlerin vergilendirme yoluyla tazmin edilmesi gerekir.²⁵ Bu açıdan fayda prensibinin eşitlik ilkesinden kaynaklandığını görmek zor değildir. Zira kamusal imkânlar ile gelir elde eden ancak o ülke vergilendirmesine tâbi olmayan kişi için katlanılan mali yük, bu kaynak

²⁰ Orhan Şener, *Modern Public Finance* (2th edn., Beta Yayıncılık 2014) 120; Harç, resim, gayrimenkul kıymet artışı vergisi (şerefiye), sosyal sigorta fonlarına katkı gibi parafiskal gelirler bu prensibe uygun olarak yükletilmektedir. Şener, *Teori ve Uygulamada* (n 19) 213-214.

²¹ Musgrave & Musgrave (n 19) 213.

²² *ibid* 215-216.

²³ Bu ilke, artan oranlı vergilendirmenin de kaynağını oluşturmaktadır. Bilici (n 19) 55; Şener, *Modern Public* (n 20) 118; Bu yaklaşımda, vergi ile herhangi bir kamusal yararlanma arasındaki ilişki yerine iktidarın egemenlik yetkisi temelinde, hiçbir karşılık temin etmeksizin, vergi yükletilmesi görüşü esastır. Burada iktisadi ölçü ise, vergi yükletilen kişilerin mali güçleridir. Karakoç (n 19) 119.

²⁴ Bu imkânlar; polis kuvveti, itfaiye, savunma koruması, işgücüne etki edecek eğitim hizmetleri gibi genel düzeyde veya döviz kurlarının stabil ve faiz oranlarının düşük tutulması veya ticaret yapılmasını kolaylaştıran diğer ekonomi politikaları gibi özel düzeyde olabilir. Eva Escribano López, 'An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties' (2015) 43 (1) *Intertax* 6, 7. Kaynak ülke makamlarının, kaynak sağlamanın temeli olarak genellikle yasal korumalara atıfta bulunduğu görülür. Fred B. Brown, 'An Equity-Based, Multilateral Approach for Sourcing Income Among Nations' (2011) 11 (7) *Florida Tax Review* 565, 591.

²⁵ Reuven S. Avi-Yonah, 'International Taxation of Electronic Commerce' (1997) 52 (3) *NYU Tax Law Review* 507, 520.

ülkenin bir mukimi tarafından üstlenilecektir. Bu da bireyler arası eşitlik (*inter-individual equity*) ilkesine aykırılık teşkil edecektir.²⁶

Ödeme gücü prensibi açısından olaya yaklaşıldığında ise kaynak vergilendirmesinde böyle bir gerekçelendirme karşımıza çıkmayacaktır. Gerçekten de ödeme gücü prensibi, mükellefin yurt içi ve dışı tüm gelirleri üzerinden yapılan bir hesaplamayı gerektireceğinden bu prensip, kaynak ülke ve vergilendirme yetkisi ile ilgili bir açıklama sağlayamayacaktır. Hatta bu durum, birçok iktisatçının kaynak vergilendirmesi diye bir şeyin olmadığını iddia etmesine dahi sebebiyet verebilmiştir.²⁷ Bu nedenle geleneksel görüş ikili bir ayrıma giderek fayda teorisinin kaynak vergilendirmesini, ödeme gücü teorisinin ise mukim vergilendirmesini meşrulaştırdığı yönündedir.²⁸ Kaynak vergilendirmesinin iktisadî geçerliliği, aşağıda aktarılacak olan 1920 Uzlaşması'nda, bu defa vergilendirme yetkilerinin paylaşılması açısından tekrar ele alınacaktır.

Mukim ve kaynak vergilendirme yetkilerine ilişkin teoriler bir kenara bırakıldığında, uygulamada ülkeler, iç hukuklarında düzenledikleri çeşitli bağlantı noktaları temelinde kişileri veya gelirleri vergilendirmektedirler. Her ne kadar bağlantı prensibi bu yetkinin olgusal bir temelde kullanılmasını dikte ediyor ve bunun için belirli iktisadî gerekçelendirmeler de yapılabiliyor olsa da bütün bu açıklamalar, bir kişinin veya gelirin birden çok defa vergilendirmesini engellememektedir. Diğer bir anlatımla bağlantı prensibi, çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmamaktadır. Gerçekten de bir kişi iki ülkenin iç hukukunda düzenlenen farklı "mukimlik" tanımları nedeniyle her iki ülkede de tam mükellef konumunda bulunabilir (*residence-residence conflict*) ve tüm gelirleri üzerinden iki kere vergilendirme riski ile karşı karşıya kalabilir. Aynı çatışma kaynak vergilendirmesinde de

²⁶ Brown (n 24) 594.

²⁷ İktisatçıların çoğunlukla, hiçbir kaynak vergilendirmesinin olmadığı bir dünyayı tercih edecekleri söylenebilse de ülke tercihleri, tamamen mukim vergilendirmesinin olduğu bir dünya yönünde şekillenmemektedir. Bu nedenle günümüzde kaynak vergilendirmesinden kurtulmak mümkün gözükmemektedir. Kaynak vergilendirmesinin iktisadî teorisi, *Avi-Yonah*'ın eğlenceli şu cümlesi ile özetlenebilir; "*Kaynak kuralları hukukçular için harika, ekonomistler için ise umutsuzluğa düşmelerine neden olan bir şeydir.*" (yazar tarafından çevrilmiştir) *Avi-Yonah*, *International Tax as International Law* (n 2) 38.

²⁸ Michael P. Devereux & John Vella, 'Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?' (2014) 35 (4) *Fiscal Studies* 451 <<http://www.jstor.org/stable/24440324>> erişim tarihi 17.3.2022; Akçaoğlu, *Ulusal ve Uluslararası* (n 14) 37-38. Kaynak vergilendirmesine de ödeme gücü prensibine özgü özelliklerin atfedildiği, mukim olmayan kişinin yurt içi kaynaklı gelirine uygulanan vergi oranının belirlenmesinde bu teorisinin rolünün bulunduğu görüşüne ilişkin bkz. Brown (n 24) 595-596.

karşımıza çıkabilir; her iki ülke de aynı gelirin kaynağının kendi yetki alanında bulunduğunu iddia ederek ilgili geliri vergilendirebilir (*source-source conflict*). Çok uzağa gitmeksizin kaynak ilâ mukim vergilendirilmesinin doğal bir sonucu olarak da çifte vergilendirme ortaya çıkabilir: bir kişinin mukimi olmadığı ülkeden elde ettiği gelir, hem tam mükellef sıfatını haiz olarak mukimi olduğu ülkede hem de dar mükellef sıfatını haiz olarak gelirin kaynaklandığı kaynak ülkede vergilendirilebilir (*residence-source conflict*). Verilen bu çatışma örnekleri; aynı vergi mükellefinin elinde bulunan aynı vergi konusunun aynı vergilendirme döneminde iki ülke tarafından vergilendirilmesi ile tanımlanan “uluslararası hukuki çifte vergilendirme (*international juridical double taxation*)” örnekleridir.²⁹ Aynı gelirin iki ülke tarafından, hukuki anlamda farklı ancak ekonomik bakımdan ilişkili vergi mükelleflerinin elinde olmak üzere iki defa vergilendirilmesi de mümkündür. Bu durum, vergi konusunun iki farklı ülke tarafından farklı şekilde nitelendirilerek hesaplanması ve vergilendirilmesi sonucu doğar. Bu halde uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeden (*international economic double taxation*) söz edilir.³⁰ Ancak uluslararası vergi hukuku anlamında çifte vergilendirmeden genel olarak anlaşılan uluslararası hukuki çifte vergilendirmedir.³¹

Çifte vergilendirme her gelir gibi sınır ötesi işlemlerden elde edilen gelirlerin de, daha fazla veya daha az olmamak üzere, yalnızca bir defa vergiye tâbi olması temel prensibine (*single tax principle*)³² aykırılık teşkil eder. Bu aykırılık sonucunda hem ulusal hem uluslararası

²⁹ Kaneti ve diğerleri (n 7) 63; Öncel ve diğerleri (n 2) 67. Uluslararası hukuki çifte vergilendirmenin; i) birden fazla devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması, ii) vergi mükellefinin aynılığı, iii) vergi konusunun aynılığı, iv) vergilendirme döneminin (vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanının) aynılığı ve v) yükletilen verginin aynılığı olmak üzere beş farklı unsuruna ilişkin bkz. Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 4-6 ve 23-24.

³⁰ Ekonomik çifte vergilendirmeye temel bir örnek olarak, kurum bünyesinde kurumlar vergisine tâbi tutulan kurum kazancının, kurum ortaklarına kâr payı şeklinde dağıtıldığında bu defa ortaklar nezdinde vergiye tâbi tutulması durumu gösterilebilir. Burada aynı kazanç, hem ayrı bir hukuki kişiliği ve vergi ödeme gücünü temsil eden kurum nezdinde hem de gerçek kişi olarak ortaklar nezdinde vergilendirilmektedir. Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 10; Öncel ve diğerleri (n 2) 349.

³¹ Yılmaz (n 13) 35.

³² Bu prensip, ilk olarak *Avi-Yonah* tarafından 1997’de ortaya atılmıştır. Bu ilke, sınır ötesi işlemlerin hiç vergilendirilmemesi (*non-taxation*) veya olması gerekenden az veya fazla vergilendirilmemesi esaslarını barındırmaktadır. *Avi-Yonah*, *International Taxation of Electronic Commerce* (n 25) 517; Bu prensibin kapsamı şu temellerden oluşur: i) vergi mükellefi açısından (hukuki) çifte vergilendirilmeme, ii) gelir açısından (ekonomik) çifte vergilendirilmeme ve iii) vergiden kaçınma davranışları nedeniyle hiç vergilendirilmeme. Elizabeth Gil García, 'The Single Tax Principle: Fiction or Reality in a Non-Comprehensive International Tax Regime?' (2019) 11 (3) *World Tax Journal* IBFD 305, 345.

anlamda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi gözetilmemiş olur. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenleme³³ ile Türk vergi yasalarında anayasal kuvveti bulunan bu ilke uyarınca ulusal anlamda, hem yurt içi hem de yurt dışı kaynaklı geliri bulunan mükellef, yalnızca yurt içi kaynaklı geliri bulunan mükellefe nazaran daha ağır bir şekilde vergilendirilmemelidir.³⁴ Vergi yükünün adaletli dağılımı, yalnızca bireyler arası bir bağlama işaret etmemekte, vergi gelirin ulusal hazineler arasında adil bir dağılımını gerektirmektedir.³⁵ Uluslararası çifte vergilendirme ile, yine bu ilkeye aykırı olarak, küresel ölçekteki kısıtlı kaynakların ülkeler arasında optimal şekilde dağılımı engellenmektedir.

Uluslararası hukuktaki hakiki bağ yaklaşımı ya da vergilendirme yetkilerinin kullanılmasında bir bağlantı bulunması gerekliliği, yalnızca vergilendirme yetkisinin dış sınırlarını belirlemektedir. Ancak uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemede ihtiyaç duyulan, vergilendirme yetkilerinin *paylaştırılması* faaliyetidir.³⁶ Çifte vergilendirmeyi azaltma güdüsü ile egemen devletler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (bundan sonra “ÇVÖA” olarak adlandırılacaktır) aracılığıyla, vergilendirme yetkilerinin paylaşılmasına rıza göstermekte ve böylece uluslararası hukuki çifte vergilendirme mümkün olduğunca azaltılmaya çalışılmaktadır.³⁷ “ÇVÖA’ların amacı” sorusuna “çifte vergilendirmeyi önleme” cevabı verildiğinin çıkarılabileceği bu ifademiz tarihsel kökenli olup bu ikili anlaşmaların bilgi değişimi gibi çifte vergilendirmeyi önleme harici hükümler de içermesi nedeniyle farklı işlevleri bulunabilmektedir.³⁸

³³ İlgili düzenleme şu şekildedir: “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*”.

³⁴ Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 24-25.

³⁵ Ekmekci, Dar Yükümlülük (n 7) 151.

³⁶ Schön, International Tax Coordination (n 3) 93.

³⁷ ÇVÖA’lar esas olarak hukuki çifte vergilendirmeyi önleme amacındadır. OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) I5 ¶15.2 ve II ¶1-3. Zira uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeyi önlemek için ulusal vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Öncel ve diğerleri (n 2) 67. Öte yandan bir ekonomik çifte vergilendirme örneği olarak (farklı ülkelerde bulunan bağlı veya ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerde, ülkelerin bu işlemleri farklı değerlendirmeleri neticesinde ortaya çıkan) transfer fiyatlandırması sorunlarına da ÇVÖA’larda yer verilmiştir. Lang (n 2) 3 ¶11.

³⁸ ÇVÖA’ların bu farklı amaçlarının incelendiği verimli bir çalışma için bkz. García (n 32) 321-322. Çifte vergilendirmeyi önleme amacı dışındaki diğer amaçlar kısaca şu şekilde sıralanabilir: i) uluslararası vergi hukuku kaynağı olma işlevi nedeniyle hukuk yaratma amacı, ii) vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını önleme amacı, iv) çifte vergilendirmeyi azaltma amacına bağlı olarak küresel vergi hasılatının taraf devletler

Günümüzde 3.000'den fazla ÇVÖA'nın bulunduğu tahmin edilmektedir.³⁹ Bir uluslararası hukuk kaynağı olan ve uluslararası vergi hukuku sisteminin temelini oluşturan bu anlaşmaların çoğu, genel yapısı ve hükümleri de dahil olmak üzere OECD Model Anlaşması'ndan esinlenmiştir.⁴⁰ Bu Model, OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında imzalanan ÇVÖA'ları da etkileyecek şekilde önem kazanmıştır.⁴¹ Bu bağlamda OECD'nin, ÇVÖA'lar ve onların yorumu üzerinde herhangi bir ülkenin kendi anlaşmaları üzerinde olduğundan daha fazla bir etkiye sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.⁴²

Her ne kadar yasal bir dayanağı olmasa da uygulamada ÇVÖA'lara konu edilen hususun, halihazırda *var olan* vergilendirme yetkilerinin paylaşılması olduğu belirtilmelidir. Diğer bir anlatımla, ülkenin iç hukuk hükümlerince vergilendirilmeyen bir gelir veya kazanç üzerinde, yalnızca ÇVÖA hükümlerine dayanılarak vergilendirme yetkisinin varlığı iddia edilemeyecektir.⁴³ Bu demektir ki, ÇVÖA ile bir ülkeye vergilendirme yetkisi bırakılmış olsa dahi iç hukukta düzenleme yapılmamışsa ilgili gelir veya gelir unsuru vergi konusu dışında kalacaktır.⁴⁴

Buna bağlı diğer bir husus da ülkelerin vergilendirme yetkilerini tahsis eden iç hukuk hükümlerinin ÇVÖA'lar aracılığıyla sınırlandırılmasıdır. Nitekim ÇVÖA'ların amaçlarından en önemlisi, belirtildiği üzere, vergilendirme yetkilerinin ülkeler arasında paylaşılması ve böylece çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Bu paylaşım işlevi niteliği gereği iç hukuktan doğan vergilendirme yetkisini sınırlar niteliktedir. Bu duruma literatürde, vergi anlaşmalarının daraltıcı/olumsuz etkisi (*limiting effect*) denilmektedir.⁴⁵ Öte yandan çifte vergilendirme sorunu yalnızca ÇVÖA'lar yolu ile değil, ilgili ülkenin tek taraflı iç

arasında paylaşılması amacı, v) yine çifte vergilendirmeyi önleme amacına bağlı olarak bireyler arasındaki eşitliğin sağlanması amacı ve vi) gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere sermaye akışının sağlanabilmesi ile ekonomik kalkınmayı artırma amacı. Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 31-34.

³⁹ Lang (n 2) 3 ¶16.

⁴⁰ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) M3.

⁴¹ Pasquale Pistone, 'General Report' in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch and Claus Staringer (eds), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2012) 2.

⁴² Yariv Brauner, 'The True Nature of Tax Treaties' (2020) 74 (1) Bulletin for International Taxation IBFD 28, 30.

⁴³ Lang (n 2) 10 ¶51; Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 32.

⁴⁴ Mesut Karadağ, *Türk ve Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2021) 35.

⁴⁵ Lang (n 2) 9 ¶49; Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 67.

hukuk düzenlemeleri ile de giderilebilir. Zira mükelleflerin çoğu yalnızca bir kez vergilendirilir iken, benzer konumdaki bir mükellefin iki kez vergilendirilmesi yasa koyucunun zihninde adaletsiz bir durum teşkil edebilecek ve yasa koyucudan bu durumu, uluslararası bir müdahale olmaksızın düzeltilmesi beklenebilecektir.⁴⁶ Vergilendirme yetkisinin tek taraflı sınırlandırılmasında vergi oranında indirim, matrahtan indirim (yurt dışında ödenen vergilerin yurt içindeki vergi matrahtan indirilmesi), mahsup (yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi) veya istisna (yurt dışında elde edilen gelirin yurt içinde vergilendirmesinden istisna edilmesi) yöntemleri kullanılmaktadır.⁴⁷

ÇVÖA’larda mukim ve kaynak vergilendirme yetkilerinin bir dağılımı yapılırken, belli başlı gelir ve servet kategorileri dikkate alınmaktadır. Bu çalışma kapsamını ilgilendirecek gelir kategorisi olan ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlere ilişkin dağılım, OECD Model Anlaşması’nın 7. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddenin ilk fıkrasına göre; “*Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.*”⁴⁸ Bu hüküm ile, ticari kazançlarda mukim vergilendirmesi esas alınmış, mukim olmayan bir işletmenin kazançlarının kaynak ülkede vergilendirilebilmesi ise ancak, işletmenin kaynak ülkede bir iş yeri bulundurması durumuna ve o iş yerine atfedilebilecek kazançlara hasredilmiştir.⁴⁹ Bu halde özel bir “iş yeri” tanımına ihtiyaç duyulmaktadır ki bu tanım, aynı Anlaşma’nın 5. maddesinde “daimi iş yeri”⁵⁰ (bundan sonra “Dİ” olarak kısaltılacaktır) yer almıştır.

⁴⁶ Thomas S. Adams, 'International and Interstate Aspects of Double Taxation' (1929) 22 (9-13) Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association 192, 197.

⁴⁷ Bu yöntemler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 26-27. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin 2. bendinde “*buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler*” denilmek suretiyle istisna yönteminin benimsendiği görülmektedir. Türkiye’de benimsenen diğer tek taraflı sınırlama örnekleri için bkz. Öncel ve diğerleri (n 2) 68-69; Kaneti ve diğerleri (n 7) 63-64; Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 27-28.

⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (1st edn., 15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle Kısaltılmış Basım 2016) 26.

⁴⁹ Hüseyin Işık, *Uluslararası Vergilendirme* (1st edn., Seçkin Yayıncılık 2013) 110.

⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın çevirisinde ve konuya ilişkin sair Türkçe kaynaklarda, “*permanent establishment*” teriminin “iş yeri” şeklinde çevrildiği görülmektedir. Çalışmamızda “daimi iş yeri” tercihi ile literal bir çeviri yaparak iş yerinin “daimilik” niteliği vurgulanmak istenmiştir. Bunun yanında “iş yeri”

OECD Model Anlaşması'nın 7. maddesi ile 5. madde birlikte okunduğunda, Dİ kavramının iki farklı rolünün bulunduğu görülmektedir; i) 7. madde kapsamında Dİ, bir vergilendirme yetkisi paylaşımı kriteridir. Zira kaynak ülkede bir Dİ kurulması ile, ilgili kazançlar üzerindeki mukim vergilendirilmesi sınırlandırılmaktadır. ii) 5. madde kapsamında Dİ kavramı ise, ilgili kazançlar üzerinde kaynak vergilendirmesi yetkisinin doğması için gerekli minimum kriterdir.⁵¹ Bu anlamıyla kavram, kaynak ülke ile vergilendirilebilir gelir arasında meşru bir bağlantı işlevi görmektedir.⁵²

1.2. Daimi İş yeri Kavramı

1.2.1. Daimi iş yeri kavramının ortaya çıkış nedeni

Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin güncel tartışmaya benzerlik göstermesi açısından, ticari kazançlarda kaynak vergilendirmesinin tek kriteri olarak, Dİ kavramının ortaya çıktığı 1920 Uzlaşması'na kısaca değinmekte yarar görmekteyiz. Nitekim dijital ekonomide vergilendirme yetkilerinin paylaşımı sorununun kavranabilmesi için *dijital olmayan* ekonomideki versiyonuna göz atmak yerinde olacaktır.

1920 Uzlaşması'na sebebiyet veren olay, iki dünya savaşı arasında sanayileşme ve lojistiğin gelişmesi ile çifte vergilendirme uygulamalarının ticaret yapmayı çekilemez kılması ve buna bağlı olarak Milletlerarası Ticaret Odası'nın Milletler Cemiyeti'nden çifte vergilendirmeyi

kavramının özel görünümleri (örn. Vergi Usul Kanunu anlamındaki “iş yeri” yahut Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lardaki münferit “işyeri” hükümleri) ile bir karışıklığa mahal verilmeksizin, tamamen pedagojik amaçlarla, yalnızca OECD Model Anlaşması'nın 5. madde ve 7. maddelerine atıfta bulunmak istenmiştir. Karşılaştırma için bkz. Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 101, 135: *Akçaoğlu*, kavramların bitişik ve ayrı yazılımlarına (“işyeri” ve “iş yeri”) ilişkin nüanstın ve Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesindeki “iş yeri” hükmünün, Dİ'nin bir alt başlığı olan sabit Dİ'ne (*fixed place*) tekabül ettiği görüşünden hareketle; Dİ'yi “işyeri” ve sabit Dİ'yi “iş yeri” şeklinde çevirmektedir.

⁵¹ Brian Arnold, Article 5: Permanent Establishment - *Global Tax Treaty Commentaries* (Last Reviewed: 1 September 2020, Global Topics IBFD 2020) 4; Cihat Öner, *Vergi Hukukunda İşyeri* (1st edn., İmaj Yayınevi 2016) 9-10.

⁵² Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri* (1st edn., Filiz Kitabevi 2021) 20. Bu anlamıyla Dİ kriteri, ilgili vergi konusunun kaynak vergilendirmesine bağlanmasına sebep olan maddesel/maddi bir bağlama noktası görünümündedir. Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi* (n 2) 131; Öner (n 51) 4.

önlemek için harekete geçmesi konusunda çağrıda bulunmasıdır.⁵³ Bu pratik sorun, teorik bir soruyu beraberinde getirmiştir; ticari kazançlar üzerinde kaynak ve mukim vergilendirme yetkileri hangi esas üzerinde paylaşılacaktır? Bu sorunun çözümü için Milletler Cemiyeti bünyesinde, dört saygın ekonomist görevlendirilerek bir Uzmanlar Komitesi oluşturulmuş ve bu Komite tarafından 1923 Raporu (diğer bir adıyla *Dört Ekonomistten Rapor*) hazırlanmıştır.⁵⁴

1923 Raporu'nda uzmanlar, vatandaşlığı esas alan kadim siyasi bağlılık (*political allegiance*)⁵⁵ teorisine karşıt olarak, ekonomik bağlılık (*economic allegiance*) doktrinini savunmuşlardır. Bu doktrine göre ideal bir çözüm, vergi sorumluluğunun ekonomik bağlılığa göre paylaşılması ve mükellefin bütün ödeme gücü ve kapasitesinin bir defaya mahsus olarak vergilendirilmesidir.⁵⁶ Bu paylaşım şekli, bireyin gerçek ekonomik çıkarlarının nerede bulunduğu sorununu beraberinde getirmektedir. Uzmanlara göre bireyin, ikametgâhının veya mülkünün bulunduğu yahut gelirinin elde edildiği yerlerde belirli ekonomik çıkarları bulunmaktadır. Bu yorum ile uzmanlar, mukim vergilendirmesi yanında kaynak vergilendirmesini de ekonomik bağlılık teorisine dayandırmışlardır.⁵⁷

Bu anlayışın devamında uzmanlar, ekonomik çıkarların konumunu belirlemek için kazancın ortaya çıkış ve elde edilmiş aşamalarını incelemiştir. Kazancın üretim yeri, kazanca sahip olunan yer, mülkiyet haklarının icra edildiği yer, kazancın tüketim yeri gibi, söz konusu kazancın doğumuna etkide bulunabilecek yargı bölgeleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu inceleme sonucunda, toprağa sıkı bir bağlılık gerektiren bazı türdeki işletme kazançları için, kaynak vergilendirilmesinin var olduğu çünkü bu kazançlar üzerinde kaynak ülkenin bir *öneminin* bulunduğu belirtilmiştir. Bu işletmeler madenler ve petrol kuyuları gibi doğrudan toprağa bağlı olan işletmeler; sanayi kuruluşları veya fabrikalar gibi toprağın önemli bir rol oynadığı işletmeler ve genel olarak sabit bir yere sahip ticari kuruluşlardır.⁵⁸ Ancak

⁵³ Kobetsky (n 1) 112; Kavramın daha detaylı bir tarihçesi için bkz. Öner (n 51) 25-37.

⁵⁴ Bruins, Einaudi, Seligman ve Stamp, *Report on Double Taxation* (League of Nations Economic and Financial Commission, Document E.F.S.73. F.19, April 1923).

⁵⁵ Siyasi bağlılık günümüzde vatandaşlıktan çok mukimlik statüsü ile ve daha genelde kişisel bağlantı noktaları ile ilişkili olarak da kullanılmaktadır. bkz. Kobetsky (n 1) 27; Schön, *International Tax Coordination* (n 3) 91.

⁵⁶ Bruins, Einaudi, Seligman ve Stamp (n 54) 20.

⁵⁷ Akçaoğlu, *Ulusal ve Uluslararası* (n 14) 39.

⁵⁸ Bruins, Einaudi, Seligman ve Stamp (n 54) 29-30.

uzmanlar, her bir kategoride ikametgâha veya kaynağa dayalı ekonomik bağlılığın tam bir oranını tahsis etmenin hemen hemen imkânsız ve karmaşık olduğu sonucuna varmışlardır. Onlara göre böyle bir tahsis tamamen keyfi nitelikte olacaktır. Ancak bir kaynak ülke böyle keyfi bir vergilendirme yapmak istediğinde, en azından ideal olarak, vergilendirme yetkisini bu açıklanan önem temelinde gerekçelendirmesinin iyi olacağını belirtmişlerdir.⁵⁹

Çifte vergilendirmeyi önlemeye bir çözüm sunmakla görevlendirilen uzmanlar, teorik anlamda tüm ulusal makamların keyfi bir şekilde “*pastada bir payları olduğunu*” iddia edebileceklerini, bu nedenle ortaya çıkan gelirin nicel, nihai ve doğrudan bir paylaşımının neredeyse imkânsız olduğunu belirtmişlerdir.⁶⁰ Bu teorik zorluk göz önüne alındığında, ülkelerin uzlaşması yoluyla veya keyfi bir şekilde vergilendirme yetkilerinin atanması dışında bir çözüm olmadığını belirtmişlerdir. Çözüm sunmakla görevlendirilen uzmanlar, çifte vergilendirmenin önlenmesi için kaynak ülke yetkilerinin, “kendi ülkelerinde mukim olmayan işletmeleri *vergilendirmemeleri gerektiği*” yönünde görüş sunmuşlar ve böylece mukim vergilendirmesini kaynak vergilendirmesine tercih etmişlerdir.⁶¹

1923 Raporu’nda varılan sonuçların pratiğe dökülmesi ve bu sonuca uygun olarak taslak bir vergi anlaşması modeli oluşturulması amacıyla 1925’te, beş Avrupa ülkesinin hükümet yetkililerini de içeren, Teknik Uzmanlar Komitesi oluşturulmuştur.⁶² Teknik Uzmanlar,

⁵⁹ ibid 39.

⁶⁰ Michael J. Graetz ve Michael M. O’Hear, 'The "Original Intent" of U.S. International Taxation' (1997) 46 Duke Law Journal 1021, 1077. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu mekanizmasının (*foreign tax credit*) mimarı ve uluslararası vergi sisteminin şekillendirilmesinde büyük etkisi bulunan Amerikalı ekonomist *Thomas S. Adams*’ın (1929) da belirttiği üzere, kaynak vergilendirme kendi sınırları içerisinde doğan bir geliri vergilendirmede ilk fırsata sahip olduğundan, diğer bir anlatımla elmadan ilk ısırığı (“*first bite at the apple*”) alabildiğinden, kaynakta vergilendirmeyi engellemek oldukça güçtür. Graetz & O’Hear (n 60) 1037. Bu anlamda 1923 Raporu’nda, aksine herhangi bir uluslararası anlaşma olmadığı sürece, kaynak vergilendirmesinin sınırsız bir şekilde gerçekleşebileceği konusunda evrensel bir kabul mevcuttur. Craig Elliffe, *Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2021) 16.

⁶¹ Bruins, Einaudi, Seligman ve Stamp (n 54) 51; Uzmanların vardığı bu sonuç, *Schön*’ün şu sözlerini hatırlatmaktadır; “*Oyunun sonucu gerçekte barizdir ve kimse vergilendirme yetkisinin “natürel” bir paylaşımını aramamalıdır. Belki de uluslararası vergilendirmenin en temel kuralı, hiçbir uluslararası vergilendirme kuralının olmayışıdır.*” (yazar tarafından çevrilmiştir) Schön, *International Tax Coordination* (n 3) 93.

⁶² League of Nations (Technical Experts from Belgium, Czechoslovakia, France, Great Britain, Italy, Netherlands and Switzerland) *Double Taxation and Tax Evasion* (F 212, Geneva, February 1925). *Graetz ve O’Hear*’a göre, 1925 Raporu’nu “*mukim yanlısı 1923 Raporu’nu daha dengeli bir ürüne dönüştürme çabası*” olarak okumak gerekir. Graetz & O’Hear (n 60) 1021.

uluslararası vergilendirmede tercih edilen yöntemin mukim vergilendirmesi olması gerektiği yönündeki 1923 Raporu yaklaşımına uyacaklarını belirtmişlerdir. Ancak "*tamamen pratik amaçlar için*" belli başlı gelir kategorilerinde kaynak vergilendirmesinin tanınabileceğine ilişkin bir rehber hazırlamışlardır. Teknik Uzmanlar, bu belirlemeden "*hiçbir ekonomik teori veya doktrin çıkarımı yapılmaması*" gerektiği uyarısını da eklemiştirler.⁶³ İşte bu gelir kategorileri arasında ticari ve sınaî kuruluşların kazançlarının vergilendirilmesi de mevcuttu. Teknik Uzmanlar, 1923 Raporu'ndaki *toprağa sıkı sıkıya bağlılık* başlangıç noktasından hareketle bir teşebbüsün, sabit bir ticari kuruluş veya daimi bir temsilci aracılığıyla başka bir ülkede faaliyet göstermesi halinde her ülkenin, kendi sınırları içerisinde üretilen net gelirin bir kısmını vergilendirebiliyor olmasını tavsiye ettiler. Böylece Teknik Uzmanlar, belki de istemeksizin, kaynak vergilendirmesini tanımış oldular.

Bu çalışmanın sonucunda 1927 Raporu oluşturulmuş⁶⁴ ve ilk defa Dİ kavramını içeren bir ÇVÖA model taslağı hazırlanmıştır.⁶⁵ Bu model, 2017 OECD Model Anlaşması'nın ve modern ÇVÖA'ların temelini oluşturmaktadır. Bu taslak ile 1923 Raporu'nda belirtildiği üzere, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlarda kaynak vergilendirmesi bir "uzlaşma yoluyla" atanmış ve üzerinde uzlaşılan kriter ise Dİ olarak belirlenmiştir.⁶⁶

Buraya kadar yapılan açıklamalardan çıkarılan ve çalışmanın devamındaki tartışmada akılda tutulması gereken üç tespit vardır: 1) İktisadî açıdan, kaynak vergilendirmesinin

⁶³ Elliffe (n 60) 14.

⁶⁴ League of Nations (Technical Experts from Argentina, Belgium, Czechoslovakia, France, Germany, Great Britain, Italy, Japan, Netherlands, Poland, Switzerland, USA, Venezuela) Double Taxation and Tax Evasion (C. 216. M. 85, Geneva, April 1927).

⁶⁵ Esasında "Dİ" (*permanent establishment*) o tarihlerde çok yabancı bir kavram değildir. Kavram ilk defa 19. yüzyılda Alman iç hukukunda ortaya çıkmış ve "ticari iş yeri" (*business establishment*) olarak Avusturya-Macaristan ile Prusya Vergi Anlaşması'nda (1899) kullanılmıştır. Diğer ÇVÖA'lar da "iş yeri" ve "sınaî iş yeri" (*industrial establishment*) terimlerini kullanmıştır. Bu terimler çoğunlukla sabit Dİ'leri ve bağımlı temsilcileri içerecek şekilde tanımlanmıştır. Arnold (n 51) 9.

⁶⁶ Billur Yaltı, *Elektronik Ticarete Vergilendirme* (1st edn., Der Yayınları 2003) 97. 1927 Taslak Anlaşması'nın 5. maddesinde öngörülen Dİ kavramı, ufak değişiklikler haricinde, ileride tartışılacak OECD Model Anlaşması'na benzer şekilde kurgulanmıştır. Buna göre; "*herhangi bir sınaî, ticari veya ziraî girişimden elde edilen gelir, teşebbüsü kontrol eden kişilerin iş yerine sahip olan Devlette vergilendirilecektir. Gerçek yönetim merkezleri, bağlı şirketler, şubeler, fabrikalar, acenteler, bürolar, depolar iş yeri sayılır. Bir teşebbüsün yabancı bir ülke ile bağımsız statüdeki bona fide bir acente vasıtasıyla iş yapması, söz konusu teşebbüsün o ülkede iş yerine sahip olduğu anlamına gelmez. Teşebbüsün her iki Akit Devlette de iş yerine sahip olması halinde, iki Devletten her biri, kendi ülkesinde elde edilen gelirin bir kısmını vergilendirecektir.*" (yazar tarafından çevrilmiştir) Kobetsky (n 1) 122; Arnold (n 51) 9.

gerekçelendirmesi zayıftır ve bu açıdan mukim vergilendirmesine nazaran ikinci plandadır. Buna rağmen, kaynak ülke toprağı ile sıkı bir ilişki içerisinde bulunan bazı türdeki kazançlar için kaynak ülkenin bir öneminin bulunduğu yadsınamaz. 2) Vergi politikası açısından, kaynak vergilendirmesinin tatbiki engellenemez vaziyettedir, zira bu yetkinin uygulanması mukim vergilendirmesine göre daha kolaydır. 3) Pratik açıdan, ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu için tek çözüm, ülkelerin işbirliğine dayalı uluslararası bir uzlaşma ortamının sağlanmasıdır.

1.2.2. Daimi iş yeri kavramı

Vergilendirme yetkisinin paylaşımında uzlaşma ürünü olarak ortaya çıkan Dİ kavramı; i) temel kural olarak sabit Dİ (*fixed place PE*), ii) varsayılan Dİ (*deemed PE*) olarak bağımlı temsilci Dİ (*dependent agent PE*) ve iii) yapım Dİ (*construction PE*) olmak üzere özünde üç türden oluşur.⁶⁷ Çalışmanın kapsamı, bu türlerden yalnızca ilk ikisini değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Belirtelim ki iç hukukumuzda "iş yeri" kavramı, Vergi Usul Kanununun⁶⁸ 156. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddede örnekleyici nitelikte birçok fiziksel yapı sıralanarak iş yerinin "*ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer*" olduğu belirtilmiştir. Bu haliyle iç hukukumuzdaki iş yeri tanımı, OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen sabit Dİ kavramıyla örtüşmektedir.⁶⁹ Her ne kadar her iki terim arasında tanımsal olarak keskin bir ayrışma gözlemlenmese⁷⁰ ve her ikisi de aynı amaca hizmet ederek dar mükelleflerin

⁶⁷ Esasında bu eksik bir ifadedir; bu türlerin yanında OECD Model Anlaşması'nda belirtilmemiş hizmet Dİ (*service PE*) türü de mevcuttur. Dahası OECD Model Anlaşması Yorumu'na elektronik ticarete ilişkin bir bölüm eklenmesiyle, "sunucu Dİ (*server PE*)" olmak üzere yeni bir Dİ türünün bulunduğu da savunulmaktadır. bkz. Hazal İşinsu Türker, 'The Concept of a Server PE in the Digital Economy' in Ina Kerschner, Maryte Somare (eds.) *Taxation in a Global Digital Economy: Schriftenreihe IStR Band 107* (1st edn. Series on International Tax Law Vol.107 Linde Verlag) 123-141.

⁶⁸ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 4.1.1961, RG 10.1.1961/10703.

⁶⁹ Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 135. Diğer ülkelerin iç hukuklarında da olduğu gibi iş yerinin bu tanımı, sabit Dİ tanımından daha geniş niteliktedir. Öner (n 51) 38-39.

⁷⁰ Her iki kavram lafız, unsur ve örnekleri itibarıyla hemen hemen aynı şekilde düzenlenmiştir. Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 135. Öner'e göre, iç hukuktaki "iş yeri" tanımına nazaran sabit Dİ kavramında iş

vergilendirmesinde asgari şart olarak karşımıza çıksa da⁷¹ Vergi Usul Kanununun 156. maddesi, iç hukuk hükümleri uyarınca dar mükelleflerin vergilendirilmesi açısından uygulama alanı bulurken, OECD Model Anlaşması'ndaki yahut ÇVÖA'lardaki "Dİ" terimi ticari kazançların kaynak vergilendirmesine konu edinmesi açısından değer kazanmaktadır.⁷² Eldeki çalışma Vergi Usul Kanununda tanımlanan "iş yeri" kavramını açıklama iddiasında bulunmadığından bu başlık altındaki incelemeler, (yalnızca sabit Dİ kavramı ile de sınırlı olmaksızın) Dİ kavramına münhasır olarak yapılmaktadır. Bu amaçla çalışmanın devamında, ÇVÖA'lardaki daimi iş yeri düzenlemelerinin %75'inin lafız olarak özdeş olduğu⁷³ Dİ kavramını düzenleyen OECD Model Anlaşması 5. maddesi incelenecektir.

1.2.2.1. Sabit Daimi İş yeri

İncelenecek ilk kavram, sabit Dİ kavramı, OECD Model Anlaşması 5. maddenin ilk fıkrasında; "*bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer*"⁷⁴ şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkılarak sabit Dİ'nin üç kümülatif koşuldan oluşmakta olduğu anlaşılmaktadır.⁷⁵ Buna göre, sabit Dİ oluşması için; 1) "işe ilişkin yer" olmalı; 2) bu yer (mekansal ve zamansal anlamda) "sabit" olmalı ve 2) "teşebbüse ait işin tamamı veya bir kısmı" ilgili yer aracılığıyla yürütülmelidir. Bu nitelikler, dijital ekonominin vergilendirilmesi bahsinde taşıdıkları önem nedeniyle daha detaylı bir incelemeyi gerektirmektedir.

yerinde yürütülen ticari faaliyetin niteliği ve bu faaliyetin sürekliliği değer kazanmaktadır, bu kavramlar arasındaki asıl farklılık da budur. Öner (n 51) 41.

⁷¹ Bu hususun ülkeden ülkeye değişiklik gösterdiği belirtilmelidir. Öner (n 51) 62-63.

⁷² ibid 41.

⁷³ Gadžo, Nexus Requirement (n 1) 50.

⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı (n 48) 24.

⁷⁵ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-3 ¶6; Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi (n 2) 131-132; Mahmut Aydemir, *The Permanent Establishment Issue of Digital Economy and Profit Attribution to the Permanent Establishment* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2021) 7; Literatürde farklı ayırımlar da söz konusudur. Karşılaştırma için bkz. Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 55; Öner (n 51) 66; Ertuğrul Akçaoğlu, 'BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmasının Önlenmesi' in Billur Yaltı (ed.) *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)* (1st edn., Beta Yayıncılık 2018) 331.

İlk olarak sabit Dİ'nin oluşması için, bir “yer” olmalıdır. Bu koşuldan anlaşılan, mukim olmayan işletmenin kaynak ülkede fiziksel, somut, üç boyutlu bir varlığa, bir mekâna sahip olması gerektiğidir.⁷⁶ OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen ofis, fabrika, atölye, maden ve petrol kuyusu gibi sabit Dİ örnekleri de sadece fiziksel tesislerin sabit Dİ olarak görülebileceği fikrini güçlendirmektedir.⁷⁷ Bu çerçevede örneğin ABD'deki bir vergi mahkemesi, yalnızca bir posta adresinin sabit Dİ oluşturmayacağına karar vermiştir.⁷⁸ Sabit Dİ'nin “yer” olması gerekliliği olabildiğince geniş yorumlanmaktadır. Bazı durumlarda tek bir cismin varlığının dahi, sabit Dİ'nin oluşmasında yeterli görülebilmesi mümkündür.⁷⁹ Ancak bu konuda ülkeler arasında bir fikir birliği bulunmamaktadır.⁸⁰

Sabit Dİ'nin yalnızca bir yer değil, *işe ilişkin* bir yer olması gerekir. Bu koşul, ilgili yerin iş için kullanılan bir yer, diğer bir deyişle işletmenin kullanımına açık bir yer olması manasında olup bu iş yerini *kullanma hakkına* sahip olunması gerekliliğine işaret etmektedir. Bu koşulun “vergi mükellefinin emri altında olma şartı” olarak da adlandırıldığı görülmektedir.⁸¹ Kullanma hakkı, bu yere malik sıfatı ile sahip olunmasını gerektirmemektedir. Bir iş yerinin kiralanması veya işletmenin kullanımına tahsis edilmesi yahut kısaca iş yerinin *fiilen* kullanımı, bu yerin işe ilişkin bir yer olması için yeterlidir.⁸² OECD Model Anlaşması Yorumu'na göre de işletmenin belirli bir iş yerini yasadışı olarak işgal etmesi durumda dahi, bu şartın sağlandığını kabul edilebilecektir.⁸³ Her ne kadar genel görüş bu yönde olsa da bazı ülkeler (örneğin Almanya, Avusturya) aksi görüşte olarak bu koşulun sağlanması için, mükellefin o yer üzerinde yasal bir hakkının bulunması gerektiğini düşünmektedir.⁸⁴

⁷⁶ Jacques Sasseville & Arvid A. Skaar, ‘General Report’ in *Is There a Permanent Establishment?* (IFA Cashiers S.94A 2009) 17, 23; Rençber, *Uluslararası Gelişmeler* (n 52) 56; Holmes (n 18) 121.

⁷⁷ Arnold (n 51) 5. OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen bu Dİ örneklerinin de 1. fıkra da belirtilen koşulları yerine getiriyor olması aranır. OECD (2019), *Model Tax Convention* (n 7) C(5)-18 ¶45. Bu açıdan bakıldığında 2. fıkra örnekleri yeni bir kural veya koşul getirmemektedir. Ancak belirtelim ki İtalya gibi bazı ülkeler aksi görüştedir. Öner (n 51) 97, 101.

⁷⁸ Akçaoğlu, *Ulusal ve Uluslararası* (n 14) 92.

⁷⁹ Lang (n 2) 62 ¶246.

⁸⁰ Sasseville & Skaar (n 76) 25.

⁸¹ Rençber, *Uluslararası Gelişmeler* (n 52) 85; Öner (n 39) 77.

⁸² Rençber, *Uluslararası Gelişmeler* (n 52) 87; Holmes (n 18) 121.

⁸³ OECD (2019), *Model Tax Convention* (n 7) C(5)-5 ¶1.

⁸⁴ Sasseville & Skaar (n 76) 35.

Belirtelim ki işe ilişkin yer olma koşulu ile, aşağıda açıklanacak mekansal sabitlik koşulu esasında 1920 Uzlaşması'ndan yadigârdır. Zira bu Uzlaşma'da kaynak vergilendirmesi için, fiziki bir yere sahip olunması veya temsilci gibi bir doğal mevcudiyet bulundurulması gerektiği üzerinde mutabık kalınmıştır. O dönemde ticari faaliyetlerin imalat sanayi ve perakende satış gibi geleneksel yollarla yürütüldüğü, günümüzde sıklıkla kullanılan "tuğla ve harçtan yapıma" (*brick-and-mortar*) işletmelerin piyasayı domine ettiği, uluslararası ticaretin yeni yeni yaygınlaşmaya başladığı dikkate alındığında, bu sonuç mâkul görülebilmektedir.⁸⁵ Bu eski tarihlerde bir işletme, ikamet ülkesi dışındaki bir ülkede yoğun ekonomik faaliyetlerde bulunuyor ise, bu işletmenin çoğunlukla ilgili ülkede fiziki bir yapılanmaya gittiği görülmektedir. İşte bu fiziksel yapılanma, kaynak ülke ile olan *ekonomik* bağlılığın en açık göstergesi olacaktır.⁸⁶ Dolayısıyla bu bağlılığın bir göstergesi olarak sabit Dİ'nin işe ilişkin fiziki bir yer olması gerekmektedir.

Sabit Dİ'nin bir yer olması koşulu vergilendirme yetkilerinin paylaşımında kesinlik ve pratiklik sağlamaktadır. Fiziksel varlık gereksinimi sayesinde çoğu zaman sabit Dİ'nin varlığı kesin durumdadır. Yine bu koşul sayesinde vergilendirme yetkisinin kullanılması da daha kolaydır, zira vergi makamlarının kapısını çalabilecekleri bir vergi mükellefi bulunacaktır.⁸⁷ Son olarak bu koşul, kaynak ülke ile mukim olmayan işletme arasındaki ekonomik bağın görünür ve kuvvetli olmadığı bir halde, kaynak vergilendirmesinin tatbikini de engellemekte, böylece kaynak ülkenin bu tür işletmeler üzerinde denetim ve benzeri faaliyetlerde bulunmasının önüne geçmektedir.⁸⁸

İkinci olarak sabit Dİ "sabit" bir yer olmalıdır. İş yerinin sabitliği hem mekansal (*location-wise*) hem de zamansal (*duration-wise*) açıdan incelenmektedir. Mekansal sabitlik, kaynak ülke toprakları ile bağlantısı bulunan maddi varlıkları ifade etmektedir.⁸⁹ Spesifik bir coğrafi yer gerekliliği çok dar yorumlanmamaktadır. Bir mükellef, belirli bir yerin çeşitli

⁸⁵ Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 101.

⁸⁶ Lang (n 2) 62 ¶244.

⁸⁷ Arnold (n 51) 5; Öner (n 51) 13-14.

⁸⁸ Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 58.

⁸⁹ Sasseville & Skaar (n 76) 25; Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 74; Arnold (n 51) 20.

mekanlarında faaliyetlerini yürütüyorsa bu durum ilgili yerin sabit olmadığı anlamına gelmemektedir. Örneğin bir mükellef, bir süre aynı bina içinde fakat farklı ofis veya odada; yahut bir kompleks içerisindeki farklı binalarda faaliyetini yürütüyorsa, bina veya kompleks mükellefin tek bir iş yeri olarak kabul edilebilir.⁹⁰ Bu maddi varlıkların mutlaka bina formatında ya da oda gibi bir formatta olmasına gerek yoktur.⁹¹ Hatta toprak ile mekanik bir bağlantının bulunması da aranmaz. Varlıkların belirli bir alanda bulunuyor olması yeterlidir.⁹² Bu çerçevede küçük bir gümrük deposunun, çadırın, gecekondunun, taşınabilir bir gazete bayısının veya rıhtımda bulunan bir geminin dahi sabit bir Dİ oluşturabilmesi mümkündür.⁹³

Zamansal açıdan sabitlik koşulunda iş yerinin geçici nitelikte olmaması aranmaktadır. Bu ifade sonsuza kadar süregelme anlamında değil, belirsiz bir süreliğine devam etme ve edecek olma anlamındadır.⁹⁴ 5. maddeye ilişkin OECD Model Anlaşması Yorumu'nda OECD, üye ülkelerce takip edilen uygulamalarda, yeknesak olmasa da çoğunlukla, bir iş yerinin altı aydan daha uzun süredir mevcut olduğu durumlarda Dİ'nin var olduğunun kabul edildiğini belirtmektedir.⁹⁵ Ancak madde metninde veya ilgili Yorum'da kabul edilmiş bir süre kriteri bulunmamaktadır. İctihat hukukunda böyle bir niceliksel eşik kabul edilse de bazı ülkeler bu eşğin kesin bir şekilde uygulanmaması gerektiğini belirtmektedir. Aksi durumda, altı aydan sadece bir gün az bir süre için kullanılan iş yerinin, sabit Dİ statüsünden dışlanması gibi adil olmayan sonuçlar ortaya çıkabilecektir.⁹⁶

Sabit Dİ'nin zamansal açıdan sabitliğinin tespitinde genellikle olay bazlı inceleme yapılması gerekir.⁹⁷ Örneğin, yürütülen faaliyetin niteliği gereği bir iş yerinin kısa bir süre için kullanıldığı durumlarda da süre koşulunun sağlandığı kabul edilebilmelidir. Nitekim yapılan

⁹⁰ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-8-9 ¶24-25.

⁹¹ Lang (n 2) 62 ¶246.

⁹² Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 74.

⁹³ Sasseville & Skaar (n 76) 24-26. Bu çerçevede mükellefin düzenli aralıklarla stand kurduğu bir fuar alanı da coğrafi sabitlik koşulunu sağlayabilmesi mümkündür. Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 82.

⁹⁴ Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 93.

⁹⁵ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-10 ¶28. Altı aylık süre eşğinin uygulanmasında işletmenin, ilgili yeri uzun süre boyunca kullanma niyeti önem kazanmaktadır. Bu çerçevede, işletme çeşitli nedenlerle altı ay boyunca kullanamamış olsa da bu niyet ile teçhizatlanmış ise ilgili yerin Dİ mahiyeti olduğu kabul edilebilecektir. Öner (n 51) 84-85.

⁹⁶ Sasseville & Skaar (n 76) 30.

⁹⁷ Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 93.

iş kısa süreliğine de olsa kaynak ülkede gerçekleştirilmiş ve tamamlanmış olduğundan, kaynak ülke ile kurulan bağ normalden daha yoğun ve kuvvetlidir. Bu konuda OECD Model Anlaşması Yorumu'nda verilen örnek aydınlatıcıdır. Kişi, bir belgeselin yapımcısı ile dört aylık süre boyunca oyunculara yemek hizmeti vermeyi sözleşmeli olarak kabul eder ve bu süre zarfında anne babasının evini kafeterya olarak kullanır. Kişinin yürüttüğü tek ticari faaliyet budur ve ilgili süreden sonra da bu faaliyetini devam ettirmez. Olaydaki kafeterya, bu işletme için, işin tamamının yürütüleceği tek yer olduğundan, süre şartının sağlandığı kabul edilmelidir.⁹⁸

Üçüncü ve son koşul olarak sabit Dİ, “teşebbüse ait işin tamamının veya bir kısmının yürütüldüğü” bir yer olmalıdır. Bu koşul, işletmenin ana faaliyet alanındaki işlerinin (*core business*) tümünün veya bir kısmının bu yer aracılığıyla yürütülmesi gerekliliğine işaret eder. Bir faaliyet teşebbüsün ticari faaliyetinin önemli ve temel bir parçasını teşkil ediyor ise, kim tarafından yürütüldüğüne bakılmaksızın, o işletmenin ana faaliyetine ilişkin olacaktır. Genellikle üretime, satışa veya işletmenin yönetimine ilişkin faaliyetler, ilgili işletmenin ana faaliyetine ilişkin olarak görülür.⁹⁹ Bu faaliyetin sürekli veya kesintisiz olması ya da üretken bir karaktere sahip olması da gerekmemektedir.¹⁰⁰

Sabit Dİ aracılığıyla yürütülen işin ana faaliyete ilişkin olması, bu faaliyetin hazırlayıcı ve yardımcı mahiyette bulunmamasını zorunlu kılar. Yardımcı faaliyetler ana faaliyete eşlik eden, hazırlayıcı faaliyetler ise ana faaliyetten önce gerçekleştirilen faaliyetlerdir. OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. fıkrasında hazırlayıcı ve yardımcı nitelikteki faaliyetler şu şekilde sayılmıştır; i) işletmeye ait malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanımına yahut elde tutulmasına tahsis edilen iş yerleri; ii) işletmeye ait mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka işletmeye işletirmek amacıyla elde tutulmasına tahsis edilen iş yerleri; iii) yalnızca ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulan iş yerleri; iv) işletme için yalnızca hazırlayıcı

⁹⁸ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-10 ¶30.

⁹⁹ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-25 ¶59; Sasseville & Skaar (n 76) 40.

¹⁰⁰ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-10 ¶35; Işık, Uluslararası Vergilendirme (n 49) 110-112.

veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulan iş yerleri.

Hazırlayıcı veya yardımcı niteliği olan faaliyetler ile olmayan faaliyetleri ayırt etmek genellikle zor olduğundan her somut olaya göre inceleme yapılması daha doğrudur.¹⁰¹ Ancak bu türden bir iş yeri bulunduğu takdirde, bu yer aracılığıyla yerine getirilen faaliyetler ana faaliyete ilişkin olmayacağından, bir sabit Dİ'nden söz edilemeyecektir. Bu nitelikteki bir iş yeri de pekâla işletmenin üretkenliğine katkıda bulunabilir. Ancak bu iş yerlerinin gerçekleştirdiği hizmetler, gelirin fiilen doğması aşamasından o kadar uzaktadır ki, söz konusu sabit Dİ'ye herhangi bir gelir atfetmek zordur.¹⁰² Dolayısıyla bu düzenleme, bir devlet teşebbüsünün diğer bir devlette, yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyetlerde bulunduğu gerekçesiyle vergilendirilmesini önlemeyi amaçlar.¹⁰³

1.2.2.2. Bağımlı Temsilci Daimi İş yeri

Bir işletme bir devlette sabit Dİ buldurmasa dahi ilgili işletme adına hareket eden bir kişinin varlığı halinde, belirli koşullar altında, bu işletmenin söz konusu devlette bir Dİ'ye sahip olduğu varsayılabilir. Böylece bu kişinin varlığına dayanılarak ilgili ülkenin vergilendirme yetkisinin doğduğu kabul edilir. *Arnold*'un aktardığı üzere, OECD Model Anlaşması hazırlayıcıları tarafından sabit Dİ kavramı formüle edilirken dahi, bu kavramın çok sınırlı olduğu ve sabit Dİ statüsünden kaçınılarak da ilgili ülkeden gelir elde edilebileceği fark edilmişti.¹⁰⁴ Bu tür vergiden kaçınma davranışları ile elde edilen gelirler üzerinde de kaynak vergilendirmesinin bulunması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, sabit Dİ kavramının tüm iş türleri açısından yeterli olmayacağı öngörüldüğünden, bir kaçınmayı önleme kuralı olarak bağımlı temsilci Dİ, Dİ tanımına dahil edilmiştir.

¹⁰¹ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-25 ¶59.

¹⁰² Holmes (n 18) 124; Lang (n 2) 63 ¶251; Arnold (n 51) 6.

¹⁰³ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-25 ¶58.

¹⁰⁴ Arnold (n 51) 5-6. Aynı yönde Holmes (18) 125; Öner (n 51) 15.

Sabit Dİ kavramının bir alternatifi olarak değil, onu genişleten bir iş yeri türü olarak bağımlı temsilci Dİ,¹⁰⁵ OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 5. ve 6. fıkralarında düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin Çok Taraflı Enstrüman (*Multilateral Instrument*, bundan sonra “MLI” olarak adlandırılacaktır) öncesi versiyonu dikkate alındığında, mukim olmayan işletmenin yararına hareket eden gerçek veya tüzel bir kişinin bağımlı temsilci Dİ oluşturabilmesi için ilgili temsilcinin şu şartları karşılaması gerekmektedir;¹⁰⁶ i) temsil edilen işletme adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması, ii) bu yetkiyi mutaden kullanması, iii) olağan iş akışında hareket eden 6. fıkra anlamında bir bağımsız temsilci olmaması¹⁰⁷ ve iv) 4. fıkra anlamında hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler gerçekleştirmemesi.

Bu şartların karşılanması halinde söz konusu kişinin işletme yararına olacak şekilde kaynak ülkede gerçekleştirdiği her türlü faaliyet ilgili ülkeye vergilendirilebilecektir. İşletme adına faaliyette bulunan her kişinin o işletme için Dİ oluşturabileceğinin kabul edilmesi, uluslararası ekonomik ilişkilerin yararına olmayacaktır. Bu nedenle bu muamelenin, ilgili işletmeyi kaynak ülkedeki ticari faaliyetlere dahil eden kişilerle sınırlı olması gerekir.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Bu sebeple sabit Dİ koşulları oluşmuş ise, bağımlı temsilci Dİ şartlarını incelemeye gerek yoktur. OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-42 ¶100. Madde lafzında yahut OECD Model Anlaşması Yorumu'nda bu kişinin bir *acente* olması gerekliliğine ilişkin olarak bir detaylandırmaya gidilmediğinden bu çalışma kapsamında “bağımlı temsilci” çevirisi tercih edilmiştir. Karşılaştırma için bkz. Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 183; Arnold (51) 44. Gerçi kullandığımız deyim de yerinde olmadığı belirtilmelidir. Zira yine OECD Model Anlaşması 5. maddenin 5. fıkrasında “bağımlı (*dependent*)” ibaresi geçmemekte; 6. fıkarda “bağımsız (*independent*)” temsilciden bahsedilmesi nedeniyle, kavramın mefhumu muhalifinden, 5. fıkarda belirtilen kişilerin bağımlı temsilciler oldukları çıkarılmaktadır. Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 191; Akçaoğlu, BEPS Eylem 7 (n 75) 336.

¹⁰⁶ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-35 ¶84-85. MLI ile ilgili maddede birçok düzenlemeye gidilmiş olup bu düzenlemeler çalışmanın devamında açıklanmıştır. Bkz. [2.1.1. Dijital Ekonomi ile Şiddetlenen BEPS Sorunları.](#)

¹⁰⁷ Literatürde *Sydney I. Roberts*, OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 6. fıkrasının, 5. fıkranın istisnası olmadığını, bu hükümlerin birbirinden bağımsız olduğunu savunmuştur. MLI'nın 12. maddesi öncesinde komisyoncu tertiplerini ele almak amacıyla Fransa, Norveç, İtalya ve İspanya vergi daireleri tarafından da desteklenen bu görüşe göre, temsilci 5. fıkra anlamında bağımlı olmasa dahi (örn. işletme adına sözleşme akdetme yetkisi yoksa) 6. fıkra anlamında bağımsız bir temsilciden söz edilemiyorsa, bağımlı temsilci Dİ koşulları gerçekleşmiş kabul edilebilir. Bu görüşün ayrıntıları için bkz. Daniel Fuentes Hernández, ‘Agents of an Independent Character under Article 5(6) of the OECD Model Convention’ in Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer, Pasquale Pistone, Alfred Storck (eds.) *Dependent Agents As Permanent Establishments: Schriftenreihe IStR Band 85* (Series on International Tax Law Vol.85 Linde Verlag) 161-163. OECD Model Anlaşması Yorumu'nun 2017 versiyonuna eklenen 85. paragrafında açıkça “...[5. fıkradaki] koşullar karşılanırsa bile 6. fıkradaki bağımsız temsilci istisnası kapsamında işletme yararına hareket eden bir temsilcinin varlığı halinde 5. fıkra uygulanmayacaktır” denildiği için bu görüşün günümüzde geçerli olmayacağı söylenebilir. OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-36 ¶85.

¹⁰⁸ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-35 ¶82-83; Gelir İdaresi Başkanlığı (n 48) 25.

Diğer bir deyişle bağımlı temsilcinin, mukim olmayan işletme kaynak ülkede olsa nasıl hareket edecektiye o şekilde hareket etmesi beklenmektedir.¹⁰⁹

Bağımlı temsilci Dİ'nin oluşabilmesi için gerekli olan ilk şart temsilcinin işletme adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olabilmesidir. Sözleşmenin akdedilmesinden tam olarak ne anlaşılması gerektiği sözleşmeye uygulanacak ilgili hukuka göre açıklığa kavuşacaktır.¹¹⁰ Ancak genel olarak anlaşılan akdedilen sözleşmenin, temsil edilen işletmeyi hukuki açıdan bağlayacak sonuçlar doğurabilmesidir.¹¹¹ Temsilcinin bu yetkisi, taraflar arasında imzalanan bir sözleşme aracılığıyla verilebileceği gibi kanundan da doğabilir.¹¹² 2017 öncesi OECD Model Anlaşması Yorumu'nda da belirtildiği ve MLI düzenlemeleri ile vurgulandığı üzere, bir sözleşmenin tüm unsurlarını ve ayrıntılarını, işletmeyi bağlayacak şekilde müzakere etmeye yetkili bir temsilci, her ne kadar sözleşmeyi başka bir kişi imzalamaya yetkili ise de, bağımlı temsilci Dİ oluşturabilmektedir.¹¹³

Temsilcinin temsil ettiği işletmenin işleri ile ilgili olarak sözleşme akdediyor olması gerekir. Bu durumda örneğin işletmeyi temsilen üstlenmiş olduğu işlere yardımcı olmak adına bir çalışan ile iş sözleşmesi akdediyorsa bu sözleşme bağımlı temsilci Dİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.¹¹⁴ Aynı şekilde, OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. fıkrası kapsamında hazırlayıcı ve yardımcı nitelikteki faaliyetlere ilişkin olarak örneğin reklam vermekle, işletmeye ait ticari eşyayı teslim etmekle veya işletme için bilgi toplamakla sınırlı olarak sözleşme akdedilmekteyse yine bağımlı temsilci Dİ'den söz edilemeyecektir.¹¹⁵

İkinci olarak bağımlı temsilcinin soyut bir şekilde sözleşme akdetme yetkisine sahip olması yeterli değildir; bu yetkinin somut olarak ve aktif bir şekilde mutaden kullanılıyor olması gerekir. Bu unsur, sabit Dİ kavramında mekansal ve zamansal sabitlikte olduğu gibi, Dİ

¹⁰⁹ Holmes (n 18) 125.

¹¹⁰ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-37 ¶87.

¹¹¹ Arnold (n 51) 46; Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 193; Öner (n 51) 120-121.

¹¹² Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 194. Bu yetki işletme tarafından zımnen de verilebilir. Örneğin temsilcinin yetkisini aştığı ve temsil edilen işletmenin temsilcinin bu işlemlerini onadığı durumlarda bu zımnen yetki verildiği kabul edilebilir. Arnold (n 51) 45.

¹¹³ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-117.

¹¹⁴ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-41 ¶97.

¹¹⁵ Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 99-100.

kavramının daimilik, süreklilik özelliğini yansıtmaktadır.¹¹⁶ Dolayısıyla bu koşulun arkasında yatan mantık, bağımlı temsilcinin kaynak ülkedeki ticari varlığının geçici nitelikte olmamasıdır.¹¹⁷ Yine, bağımlı temsilci Dİ'nin de sabit Dİ kavramına benzer şekilde (ancak ondaki kadar vurgulu olmayacak biçimde) kaynak ülke ile coğrafi bir bağa sahip olması gerekmektedir. Her ne kadar temsilcinin kaynak ülke mukimi olmasına gerek bulunmasa da kaynak ülkede faaliyet göstermesi, sözleşmeleri o ülkede akdediyor olması gerekmektedir.¹¹⁸

Üçüncü olarak bağımlı temsilcinin, OECD Model Anlaşması 5. maddesinin 6. fıkrası anlamında bağımsız bir statüde olmaması gerekir. İlgili düzenlemeye göre bir işletme, kaynak ülkedeki işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürütüyorsa, bu kişiye dayanılarak temsil edilen işletmenin ilgili ülkede Dİ'ye sahip olduğu kabul edilmeyecektir.¹¹⁹ Burada temsilcinin, diğer akit devlet mukimi işletme ile *ekonomik ve hukuki* açıdan bağlı olup olmadığı inceleme konusu edilmektedir. Bu noktada ekonomik bağımsızlığa sahip bir temsilci ile onun temsil ettiği işletmenin ticari çıkarlarının birleşmemesi beklenmektedir. Böyle bir temsilci, kendi olağan işlerinin gerektirdiği ölçüde bir ticari riske sahip olmalıdır. Bu risk ise, temsil ettiği işletmenin ticari riskinden de bağımsızdır. Tek başına belirleyici nitelikte olmasa ve yapılan işin mahiyetine göre değişkenlik gösterebilse de temsilcinin işletme tarafından performansa bağlı yahut sabit bir

¹¹⁶ Öner (n 51) 124; Arnold (n 51) 49; Mutaden kullanım şartının detaylı bir açıklaması için bkz. Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 202-293.

¹¹⁷ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-41 ¶98. Sabit Dİ'de içtihaden kullanılan altı aylık süre sınırlamasının bağımlı temsilci Dİ için de geçerli olup olmadığı literatürde tartışmalıdır. Benzer ekonomik durumlara (sabit Dİ ve bağımlı temsilci Dİ oluşumları) vergisel açıdan benzer bir tepki verebilme amacıyla, sabit Dİ'de kullanılan herhangi bir eşiğin bağımlı temsilci Dİ'ye de uygulanabiliyor olması gerekmektedir. Bu görüş için bkz. Raffaele Petruzzi, 'The Dependent Agent Permanent Establishment as an Extension of the Permanent Establishment Concept of Article 5(1) of the OECD Model Convention' in Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer, Pasquale Pistone, Alfred Storck (eds.) *Dependent Agents As Permanent Establishments: Schriftenreihe IStR Band 85* (Series on International Tax Law Vol.85 Linde Verlag) 40-42.

¹¹⁸ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-35 ¶83; Arnold (n 51) 49; Petruzzi (n 117) 39.

¹¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı (n 48) 25. Esasında bu düzenleme, Anlaşma maddesinin konuyu açıklığa kavuşturma isteğinin bir sonucudur. Zira 5. fıkranın uygulanmasıyla yalnızca bağımlı temsilcilerin Dİ oluşturabileceği, dolayısıyla bağımsız temsilcilerin oluşturmayacağı anlamı zaten çıkmaktaydı. Öner (n 51) 133.

ödeme alıyor olması, onun ticari bir risk üstlenmediğine ve dolayısıyla ekonomik açıdan bağlılığına kanıt teşkil edebilir.¹²⁰

Hukuki açıdan bağımsızlıkta ise temsil edilen işletmenin, temsilcisinin günlük işleri üzerinde kayda değer bir müdahalede bulunamıyor olması aranır. Temsilcinin işletme adına yaptığı ticari aktiviteler, ilgili işletme tarafından detaylı talimatlara, denetim ve gözetime tâbi tutuluyor ise bağımsız bir temsilciden söz edilememesi gerekir.¹²¹ Aynı şekilde temsilci, temsil edilen işletmeye, onun onayını alacak biçimde üstlenilen iş ile alakalı bilgiler sağlıyor, diğer bir anlatımla temsil ettiği işletmeye hesap veriyor ise hukuki bağlılıktan söz edilebilecektir.¹²² Hukuki bağımsızlık çoğunlukla işletme ile temsilci arasındaki sözleşme ile ispatlanır.¹²³ Ülke uygulamalarında genellikle yalnızca bir işletme adına hareket eden temsilcinin bağımlı bir temsilci olduğu kabul edilmektedir. Ancak OECD Model Anlaşması Yorumu'nda da belirtildiği üzere bu durum tek başına belirleyici nitelikte değildir.¹²⁴

Bağımlı temsilci Dİ ve koşulları ayrı bir çalışma konusu niteliğinde olduğundan, ilgili kavrama ilişkin olarak buraya kadar yapılan açıklamalar ile yetinilecektir. Genel çerçevesi çizilen Dİ kavramının çalışmanın konusu olan dijital ekonomideki işlevi için çalışmanın devamında dijital ekonomi ile dijital iş modelleri ve özellikleri aktarılacak olup, akabinde bu ekonominin Dİ kavramı ile etkileşimi incelenecektir.

1.3. Dijital Ekonomi Kavramı

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle hayatın her alanında değişimler yaşanmıştır ve yaşanmaya devam etmektedir. İnternete erişimin kolaylaşması ve yaygınlaşması *dijital* tüketicileri artırmış¹²⁵ ve ekonomik faaliyetlerin giderek

¹²⁰ Arnold (n 51) 51; Öner (n 51) 135.

¹²¹ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-43 ¶104.

¹²² ibid C(5)-44 ¶108; Öner (n 51) 137-138.

¹²³ Holmes (n 18) 127.

¹²⁴ Sasseville & Skaar (n 76) 53; OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-44 ¶109.

¹²⁵ Ocak 2021 itibarıyla dünya çapında 4,66 milyar aktif internet kullanıcısı vardır. Bu sayı, küresel nüfusun %59,5'ini oluşturmaktadır. Bu toplamın %92,6'sı (4,32 milyar) internete mobil cihazlardan erişmektedir. Statista, 'Worldwide Digital Population as of January 2021' (Statista, 2021) <<https://www.statista.com/statistics/617136/digital-population-worldwide/>> erişim tarihi 28.12.2021.

dijitalleşmesine, bu faaliyetlerdeki insan müdahalesinin gittikçe azalmasına sebep olmuştur. Bu dijital dönüşüm mevcut ekonominin birçok noktasını etkilemiş ve dijitalleşen ekonomiyi küresel ekonominin vazgeçilmez bir parçası haline getirmiştir.¹²⁶ Diğer yandan dijital dönüşüm yalnızca mevcut ekonomik faaliyetlere etki etmekle kalmamış, daha önce karşılaşılmamış iş modellerinin doğmasına da neden olmuştur.

Genişleyen etki alanı dolayısıyla, dijital ekonominin tanımsal sınırlarını belirlemek oldukça güçtür. OECD'ye göre dijital ekonomi; teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü yapan, geniş ölçüde standartlaştıran, ekonominin tüm sektörlerinde yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisinin getirdiği dönüştürücü bir sürecin sonucunda ortaya çıkan ekonomidir.¹²⁷ Diğer bir tanıma göre ise geniş anlamda dijital ekonomi, ekonominin bir niteliği olup dijital teknolojilere ve bilgi iletişimine dayalı iktisadi bir sistemdir. Bu tanımda, bir ekonominin dijital teknolojilere ve enformasyona dayalı olup olmadığı şeklinde bir ayırımı gidilmeksizin, dijital teknolojilerin ve enformasyonun ekonomik faaliyetler açısından önemini ve etkisini gösteren süreklilik durumundan bahsedilir.¹²⁸ IMF'e göre ise "dijital ekonomi" dar anlamda, çevrim içi platformlar ve varlığını bu tür platformlara borçlu olan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda ise dijital verileri kullanan tüm faaliyetler dijital ekonominin bir parçasını oluşturur. "Modern ekonomi" için ise bu tüm ekonomi demektir.¹²⁹ Bir başka tanıma göre ise dijital ekonomi, elektronik ortamda gerçekleştirilen bütün ekonomik aktiviteleri kapsayan bir kavramdır.¹³⁰ Bu açıklamalardan görüleceği üzere, birçok farklı yaklaşımı yansıtan birçok farklı dijital ekonomi tanımı

¹²⁶ 2020'de dünya çapında perakende elektronik ticaret satışları 4,28 trilyon ABD dolarına ulaşmıştır ve bu gelirlerinin 2022'de 5,4 trilyon ABD dolarına ulaşması beklenmektedir. 2020 yılında elektronik perakende satışları dünya çapındaki tüm perakende satışların %18'ini oluşturmuştur. Bu sayının 2024 yılında %21,8'e ulaşması beklenmektedir. Son sektör hesaplamalarına göre Türkiye'nin 2020 ile 2025 yılları arasında yıllık %14,59 bileşik büyüme oranı ile elektronik perakende ticaret gelişiminde ilk sırada yer alacağı öngörülmektedir. Statista, 'E-commerce Worldwide – Statistics & Facts' (Statista, 2021) <<https://www.statista.com/topics/871/online-shopping/#dossierKeyfigures>> erişim tarihi 28.12.2021.

¹²⁷ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 11.

¹²⁸ Erkan Kılıçer & İmren Peker, *Dijital Ekonomide Vergilendirme: Örnek Ülke Uygulamaları* (2nd edn., Seçkin Yayıncılık 2021) 29.

¹²⁹ IMF, *Measuring the Digital Economy* (IMF, April 2018) 7.

¹³⁰ Özgür Biyan & Güneş Yılmaz, 'A Taxation Problem Caused by Digital Economy: Definition of Virtual Establishment' in Selçuk İpek, Adnan Gerçek (eds.) *Current Perspective in Public Finance* (1st edn. Peter Lang 2018) 12.

bulunmaktadır. Bu çeşitlilik sonucunda denilebilir ki dijital ekonominin tespit edilmesinde ancak, ABD Yüksek Mahkemesi yargıcı Potter Stewart'ın meşhur “gördüğümde anlarım (*I know when I see it*)” testini kullanarak bir sonuca varılabilecektir.¹³¹

Dijitalleşmenin ekonomi ile olan ilişkisinde, dijital ekonomi kavramı ile birlikte elektronik ticaret teriminin de kavramsallaştığı görülmektedir. Literatürde bu kavramlar birbirleri yerine kullanılıyor olsa da dijital ekonomi, elektronik ticareti de bünyesinde barındıran bir üst kavramdır.¹³² Zira elektronik ticaret mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasını ifade etmektedir.¹³³ Bu tanıma göre elektronik ticaret esas olarak ticari nitelikteki faaliyetleri kapsamaktadır. Ancak internet ağı kullanılarak verilen hizmetler her zaman ticari nitelikte olmak zorunda değildir. Yazılım, grafik, makine öğrenmesi gibi sermayeden ziyade şahsi bilgi ve uzmanlık gerektiren faaliyetler de internet ağı kullanılarak icra edilebilmektedir. Bu halde serbest meslek kazancından bahsedilmesi gerekir. Dolayısıyla bu türden faaliyetlere, elektronik ticaret başlığı yerine bir üst kavram olan dijital ekonomi başlığı altında değinmek daha uygun olacaktır.¹³⁴

1.4. Dijital İş Modelleri

Dijital ekonominin tanımını yapmadaki zorluk, onu iş modelleri açısından belirli başlıklara ayırmada da karşımıza çıkmaktadır. Geleneksel iş modellerinde yaşanan dijital dönüşüm ve dijitalleşme ile ortaya çıkan iş modelleri oldukça çeşitlilik arz etmektedir. Bu nedenle tüketilmeleri eldeki çalışmanın konusunu aşmaktadır. Buna rağmen genel bir perspektif çizmek adına en çok karşılaşılan dijital iş modellerine değinilmesi yerinde olacaktır. Bu iş

¹³¹ Daniel W. Blum, 'Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative' (2015) 69 (6/7) Bulletin for International Taxation IBFD 314, 315.

¹³² Hüseyin Işık, 'Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri' (2018) (Mayıs 356) Vergi Sorunları Dergisi 42, 44.

¹³³ Pelin Mastar Özcan, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme' (2016) 6 (2) Electronic Journal of Vocational Colleges 73, 74.

¹³⁴ Levent Bilal Ertaş, 'Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar' (2017) (Aralık 219) Vergi Raporu Dergisi 131, 135. Eldeki çalışma açısından elektronik ticaret yerine dijital ekonomi kavramı tercih edilmiştir. Bunun nedeni, dijitalleşmenin getirdiği vergisel sorunlara mümkün olduğunca daha geniş bir çerçeveden yaklaşılacak istenmesidir.

modelleri esas olarak bir sonraki başlıkta detaylandırılacak olan OECD çalışmalarına görüş bildiren ve en güçlü ve yenilikçi işletmelerden oluşan “Dijital Ekonomi Grubu” üyelerinin kullanmış olduğu modellerdir.¹³⁵ Bu modellerin gün geçtikçe daha çok sayıda dijitalleşmiş işletme tarafından kullanıldığı görülmektedir.¹³⁶ Bu iş modelleri: i) dolaylı/çevrim dışı elektronik ticaret (*indirect/offline e-commerce*), ii) doğrudan/çevrim içi elektronik ticaret (*direct/online e-commerce*), iii) bulut bilişim hizmetleri (*cloud-computing services*), iv) sosyal ağ platformu hizmetleri ve v) aracılık sağlayan platform hizmetleridir.

Dolaylı veya çevrim dışı elektronik ticaret olarak adlandırılan iş modelinde esas olarak fiziki ürünlerin internet üzerinden satılması ticari faaliyetin odağındadır.¹³⁷ Geleneksel dağıtım sistemine bağlı olan bu iş modeli *Amazon Inc.*¹³⁸ tarafından kurulmuş ve diğer birçok işletme tarafından takip edilmiştir. Bu modelin tatbiki için kaynak ülkede herhangi bir satış ofisi kurulmasına gerek bulunmamaktadır. Burada dijitalleşme, mal veya hizmetlerin siparişini kolaylaştırmada kullanılır ve siparişin teslimi geleneksel yollar kullanılarak gerçekleştirilir. Bu ticarete müşteri tabanının büyüklüğüne bağlı olarak, ilgili ürünün teslimatının daha hızlı yapılması amacıyla müşteri tabanının bulunduğu ülke yakınlarında depolar işletildiği görülmektedir. Örneğin *Amazon Inc.* Avrupa’daki satışlarını Lüksemburg’da bulunan bağlı kuruluşu tarafından yürütmektedir. Örneğin Birleşik Krallık’taki bir müşteri *amazon.co.uk* üzerinden bir ürün satın aldığı anda buna ilişkin çevrim içi satım sözleşmesini Lüksemburg’taki bağlı kuruluş ile yapmaktadır. Satın alınan ürün ise çoğunlukla Birleşik Krallık’ta bulunan *amazon.co.uk*’a ait depodan postaya verilmekte ve ürün posta şirketi

¹³⁵ *Digital Economy Group* in OECD (2017) Tax Challenges of Digitalization: Comments Received on the Request for Input. Dijital Ekonomi Grubu şu şirketlerden oluşmaktadır: *Amazon.com, Inc., Expedia, Inc., Google, Inc., Facebook, Inc., Netflix, Inc., Microsoft Corporation, RELX Group PLC., Salesforce.com Inc., Spotify AB* ve *Twitter Inc.*

¹³⁶ Wolfgang Schön, 'Ten Questions About Why and How to Tax Digitalized Economy' (2018) 72 (4/5) Bulletin for International Taxation IBFD 278, 281.

¹³⁷ OECD (2015), Addressing (n 127) 55.

¹³⁸ *Amazon.com*, Haziran 2021 itibariyle yaklaşık 1.735 milyar ABD doları piyasa değeri ile dünyanın en büyük çevrim içi hizmet şirketidir. *Amazon*, perakende, emlak, mobilite, seyahat ve konaklama sektörlerinde faaliyet gösteren çeşitli çevrim içi şirketler arasında ilk sırada yer almaktadır. Benzer bir platform olan *Alibaba.com* da 614,8 milyar ABD doları piyasa değeriyle ikinci sırada yer almaktadır. Statista, 'Market Cap of Leading Consumer Internet and Online Service Companies Worldwide as of June 2021' (Statista, 2021) <<https://www.statista.com/statistics/208843/stock-market-value-of-web-based-companies/>> erişim tarihi 28.12.2021.

vasıtasıyla müşteriye teslim edilmektedir.¹³⁹ Söz konusu bu depolar, 4. fıkra kapsamında hazırlayıcı ve yardımcı karakterde olduğundan kaynak ülke (örnekteki Birleşik Krallık), yapılan bu satışlardan elde edilen kazancı vergiye tâbi tutamamaktadır.

Amazon Inc., elektronik kitap veya benzeri dijital ürünlerin, müşterinin bilgisayarına indirilmesi suretiyle de faaliyet göstermektedir. Bu iş modelinde satın alınan ürünün tüketilebilmesi için ilgili ürünün herhangi bir fiziksel teslimi ve dolayısıyla herhangi bir fiziksel depoda saklanması gerekmemektedir. Mal veya hizmetlerin tamamen elektronik olarak sipariş ve teslimi ile gerçekleştirilen bu iş modeline doğrudan veya çevrim içi elektronik ticaret adı verilir.¹⁴⁰ *Apple Inc.*'in müzik, video, sesli kitap, *podcast*, dizi ve filmleri indirme platformu olan *iTunes Store* bu iş modeline bir örnektir. Ücretli aboneliğe dayalı olarak müzik veya *podcast* veri akışı hizmeti veren İsveç merkezli *Spotify AB* ve yine ücretli aboneliğe dayalı video akış hizmeti veren *Netflix Inc.* için de bu iş modelinden bahsetmek mümkündür. Zira bu işletmeler, her ne kadar müşterinin bilgisayarında herhangi bir iz bırakmıyor ve basitçe yayın akış hizmeti sağlıyor olsalar da müşterilerinin geniş bir video ve müzik içerik havuzundan geçici olarak faydalanmalarına imkân vermektedirler.¹⁴¹

Diğer bir iş modeli ise özellikle bilgisayar yazılımlarının satışında kullanılan bulut bilişim hizmetidir. Bulut bilişim, herhangi bir ürün satıcısı veya hizmet sağlayıcısı ile doğrudan bir etkileşime girmeksizin belirli bir ürüne veya hizmete elektronik ortama erişim sağlanabilen, herhangi bir yerden ve herhangi bir zamanda erişilebilmesine dayanan bir modeldir.¹⁴² Burada, Dijital Ekonomi Grubu'nun diğer bir üyesi *Microsoft Inc.*'in en kâr getiren ürünü olan *Office360* yazılımı akla gelmektedir. Bu yazılıma internet üzerinden sürekli bir şekilde erişim sağlanabilmesi mümkündür. Müşteriler teknik olarak dünyanın herhangi bir yerinde bulunabilecek veri merkezlerini (bulutları) kullanarak yazılıma erişebilmektedirler. Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergisel anlamda ne şekilde nitelendirileceği ve

¹³⁹ Mehmet Batun, 'OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Kişiler ve Elektronik Ticaret' (2016) (Mayıs 393) Vergi Dünyası Dergisi 65, 72; Mustafa Cemil Kara & Ersan Öz, 'Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış' (2016) (424) Vergi Dünyası Dergisi 30, 34.

¹⁴⁰ OECD (2015), Addressing (n 127) 55.

¹⁴¹ Schön, Ten Questions (n 136) 281.

¹⁴² OECD (2015), Addressing (n 127) 74.

bu gelirlere ÇVÖA’larda yer alan hangi paylaşım kuralının uygulanacağı bu modeldeki en büyük vergisel sorunlardandır.¹⁴³

Buraya kadar açıklanan faaliyetler hem işletmeden işletmeye (*business to business, B2B*) hem de işletmeden tüketiciye (*business to consumer, B2C*) olacak şekilde yapılabilir. Bu bağlamda, her ne kadar dijital ekonominin özelliklerini barındırsalar da bu iş modellerini geleneksel iki taraflı iş modeli olarak görebilmek mümkündür. Nitekim bir tarafta belirli bir hizmetin sağlayıcısı veya (dijital de olsa) bir ürünün satıcısı, diğer tarafta ise profesyonel veya kişisel amaçlarla ödeme yapan bir müşteri mevcuttur. Ancak günümüzde dijitalleşmenin yarattığı yeni iş modellerinde bu ikili ilişki haricinde üçlü bir ilişki ağı ile karşılaşılmaktadır. Bu yeni iş modeli özellikle sosyal ağ platformu hizmetlerinde ve aracılık sağlayan platform hizmetlerinde kendisini gösterir.

Sosyal ağ platformu hizmeti veren *Facebook Inc.* (yeni adıyla *Meta Inc.*) ve yan kuruluşları *Instagram* ve çevrim içi iletişim ağı *WhatsApp*; arama motoru hizmetinde *Google* ve reklam hizmetinde *GoogleAdSense*; Google’un yan kuruluşu sosyal medya platformu *Youtube*; sosyal ağ platformu *Twitter Inc.* ve adı duyulmamış diğer birçok sosyal ağ platformu sağlayıcısı işletme, bu üçlü iş modelinden faydalanmaktadır. Bu iş modelinde işletmeler, müşterilerine bir sosyal iletişim ağı, çevrim içi iletişim ağı veya içerik paylaşım platformu hizmeti sunar. Bu hizmetlerin kullanılması sonucu (veya karşılığı) olarak da kullanıcı/müşteri¹⁴⁴ verilerinin toplandığı görülmektedir. Platform işletmelerince toplanan bu veriler üçüncü kişi işletmelere, reklam boşlukları ve verileri işlemeye uygun algoritmalar ile birlikte satılmaktadır. Bu üçüncü kişi işletmelerin reklamları da aynı platformdaki kullanıcı/müşterilere yansıtılarak reklam vermek isteyen üçüncü kişi işletmenin sunacağı hizmet veya satacağı ürün ile kişisel zevk ve çıkarları örtüşen potansiyel müşterilere kolayca ulaşılmaktadır. Görüleceği üzere burada kullanıcı/müşteri, platform sağlayıcısı işletme ve reklam vermek isteyen işletme olmak üzere üçlü bir ilişkiler ağı söz konusudur.

¹⁴³ Mehmet Türkan, 'Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları' (2017) (436) Vergi Dünyası Dergisi 41, 53.

¹⁴⁴ Eldeki çalışma bağlamında “kullanıcı (*user*)” bir dijital hizmetten, özellikle bir platform hizmetinden, nakdî bir ücret ödemeksizin yararlanan kişiyi ifade etmekte iken “müşteri (*consumer*)” terimi herhangi bir dijital mal veya hizmet için nakdî ücret ödeyen kişiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla platform hizmetini kullanan kişi her zaman “müşteri” sıfatını haiz değildir. “Kullanıcı/müşteri” terimi ile her iki gruba hitap edilmek istenmektedir.

Bu modelde üçlü ilişkiler ağına sebebiyet veren hususun kullanıcı/müşterilerinin verileri olduğu görülmektedir. Bu verilerin konu edindiği işlemlerin hukuki niteliği ise henüz kesinlik kazanmamıştır. Bunların bedelsiz teslim, bedelli satış yahut trampa niteliğini haiz olup olmadığı konusunda hukuki tartışmalar mevcuttur.¹⁴⁵ Vergisel anlamdaki sorun ise, dijital ürünler ve hizmetler aracılığıyla veri üretiminden yaratılan değer, verilen hizmet ile nasıl ilişkilendirileceği ve bir işlemdeki veri tedarikinin vergisel amaçlar için nasıl karakterize edileceğidir.¹⁴⁶

Diğer bir üçlü iş modeli örneği ise aracılık hizmeti sağlayan platform işletmeleridir. Bu modelde platform sağlayıcısı işletme iki kullanıcı ağını bir araya getirir. Bu bir araya getirme ile bir paylaşım ekonomisi (*sharing economy*) platformunda veya sanal bir pazar yerinde karşılaşılmaktadır.¹⁴⁷ Paylaşım ekonomisi platformunda malların ve hizmetlerin eşler arası paylaşıldığı görülür. Bu ekonomide sürekli gereksinim duyulmayan bir mal veya hizmetin sahibi tarafından kullanılmadığı zamanlarda, bu mal veya hizmete gereksinim duyan başka kullanıcılar ile paylaşılması söz konusudur.¹⁴⁸ Paylaşım konu edinen bir varlık ise varlık paylaşımı, bir hizmet ise emek paylaşımından bahsedilir. Piyasada güçlü bir pozisyona sahip Dijital Ekonomi Grubu üyesi *Booking.com* ve *Airbnb*, *Getaround*, *RelayRides*, *driveYoyo* varlık paylaşımı, *Uber* ve *TaskRabbit* ise emek paylaşım platformları örneklerindedir.¹⁴⁹

Sanal bir pazar yerinde ise platform sağlayıcısı işletme, üretici ve tüketici arasında çevrim içi olarak gerçekleştirilen sözleşmelere aracılık etmektedir. Böylece bireysel tüketicilerin varlıklarını (konut, araba, motosiklet vb.) satmaları veya kiralamaları kolaylaştırılarak bir aracı rolü üstlenilmektedir.¹⁵⁰ Bu aracılık hizmetinin karşılığı olarak da ana mal veya hizmetin kullanım ücreti veya satış bedeli üzerinden komisyon ücreti vb. adlarla belirli bir bedel tahsil edilir. Her ne kadar bu iş modeline tüketiciden tüketiciye işlemler (*consumer to consumer, C2C*) denilse de kanımızca bu terim, ilişkinin iki taraflı olduğu algısını yaratması

¹⁴⁵ Tamer Budak, *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018) 80.

¹⁴⁶ OECD (2015), *Addressing* (n 127) 99.

¹⁴⁷ HM Treasury (2018), *Corporate Tax and Digital Economy Position Paper Updated* (March 2018) 11.

¹⁴⁸ OECD (2021), *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD Publishing, 15.

¹⁴⁹ Budak (n 145) 33.

¹⁵⁰ OECD (2015), *Addressing* (n127) 56.

açısından yanılıcıdır. Zira açıklanan bu iş modelinde, esasında platform kullanıcıları olan belirli bir sözleşmenin taraflarına (alıcı kullanıcı ile satıcı kullanıcı) ek bir üçüncü taraf olarak *aracı* platform sağlayıcısı işletme bulunur.

Açıklanan bu dijital iş modelleri, geleneksel iş modellerinden farklı olarak belirli ortak özellikler göstermektedir. Bir sonraki başlık altında dijital iş modellerinin sergilediği bu ortak özellikler ele alınacaktır.

1.5. Dijital İş Modellerinin Ortak Özellikleri

Her ne kadar dijital iş modelleri birbirinden farklı gibi görünse de dijitalleşme ve aynı zamanda küreselleşme, dijital iş modellerinin belirli ortak özelliklere sahip olmalarına sebebiyet vermiştir. Bu ortak özellikler; i) iş faaliyetlerinin küreselleşmesi, ii) gayrimaddi varlıkların önemi, iii) kullanıcı/müşteri verilerinden yararlanılması ve iv) kullanıcı/müşterilerin ürettikleri ağ etkileridir. Sonraki başlıklarda bu özelliklere değinilecektir.

1.5.1. İş faaliyetlerinin küreselleşmesi

İş faaliyetlerinin küreselleşmesi esasen dijitalleşme değil ondan daha eski bir süreç olan küreselleşmenin getirdiği bir sonuçtur. Küreselleşme, ticari aktivitelerin artan bir hızla aynı ülke yerine farklı ülkelerdeki kişi ve kuruluşlar arasında gerçekleştirilmesi anlamına gelir.¹⁵¹ İş faaliyetlerinin küreselleşmesi, işletmelerin üretim süreçlerinin çeşitli bölümlerini farklı ülkelerde konumlandırmasına ve aynı zamanda dünya çapında daha fazla sayıda müşteriye erişmesine olanak tanımaktadır.¹⁵² Burada giderek daha çok işletmenin birçok ticari faaliyetini merkezi konumunu terk etmeksizin yürütebildiği durumlardan bahsedilmektedir.

¹⁵¹ Kılıçer & Peker (n 128) 33.

¹⁵² OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 51.

İşletmelerin bu kabiliyetlere erişebilmesine kütesiz ölçekte (*scale without mass*) faaliyet gösterilmesi denildiği de görülmektedir.¹⁵³

Dijitalleşmenin “coğrafi sınırlara” bağlı olmama olgusunu hızlandırdığına şüphe yoktur. Gelişmiş telekomünikasyon altyapıları ve bilgi işlem teknolojileri, karmaşık faaliyetlerin uzun mesafelerden organize ve koordine edilmesine imkân sağlamış ve işletmelerin iç işleyişlerine ilişkin maliyet kalemleri önemli ölçüde azalmıştır. Böylece işletmeler, “küresel” niteliğe bürünmüş ticari faaliyetlerini, hem bu faaliyetlerin yürütüldüğü konumlardan hem de tedarikçilerinin yahut müşterilerinin bulunduğu konumlardan uzak kalabilecek şekilde yönetebilme kabiliyeti elde edebilmişlerdir.¹⁵⁴ Sonuç olarak günümüzde birçok işletme, bilgi ve iletişim teknolojilerinin bu imkânlarından faydalanarak, bir ülkede herhangi bir fiziksel mevcudiyet bulundurmaksızın ticari faaliyetlerde bulunabilir, müşteri tabanına ulaşabilir ve ilgili ülkenin ekonomik yaşamına etkin bir şekilde dahil olabilir hale gelmiştir.

Önemle belirtmelidir ki dijitalleşmenin, birçok işletme için ticari faaliyetleri kolaylaştırıcı bir etkisi bulursa da bu etki yalnızca dijital iş modellerine özgü bir durum oluşturmamaktadır.¹⁵⁵ Artan sayıda işletmenin önemli bir fiziksel mevcudiyet oluşturmaksızın yahut bu mevcudiyetlerini sürdürmeksizin bir ülkede ekonomik faaliyetlerini sürdürebiliyor olması daha genel anlamda küreselleşmenin bir sonucudur. Nitekim *uzaktan* gerçekleştirilen her satış işlemi, dijital ortamda gerçekleştirilmiş olarak kabul edilemez. Dijital olmayan uzaktan satış işlemlerinin de gerçekleşmesi mümkündür. Buna telefon ile veya e-mail yoluyla verilen siparişler örnek olarak gösterilebilir.¹⁵⁶

1.5.2. Gayrimaddi varlıkların önemi

Gayrimaddi varlıkların (örn. patentler, ticari marka hakkı veya telif hakları) kullanılması dijital ekonominin önemli bir özelliğidir.¹⁵⁷ Dijital iş modellerinden faydalanan işletmeler

¹⁵³ ibid 51.

¹⁵⁴ OECD (2015), Addressing (n 127) 65 ¶155.

¹⁵⁵ HM Treasury (2018), Position Paper Updated (n 147) 6 ¶1.13; OECD (2018), Interim Report (n 152) 52 ¶134.

¹⁵⁶ OECD (2015), Addressing (n 127) 113 ¶294.

¹⁵⁷ ibid 65 ¶152.

faaliyetlerini giderek daha çok, internet sitesi veya diğer birçok yazılım ve algoritma ürünü varlığa dayalı olarak icra etmektedirler. Bu fikri mülkiyet ürünlerinin yoğun kullanımı, bu varlıklara sahip olunması yahut kiralanması konusundaki yatırım faaliyetlerinin çoğalmasına ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin giderek artmasına sebebiyet vermiştir. Dijitalleşmiş iş modellerini takip eden işletmeler genellikle yeni dijital ürünler geliştirebilmek için araştırma ve geliştirmeye önemli miktarda kaynak ayırmaktadırlar.¹⁵⁸

1.5.3. Kullanıcı/müşteri verileri

Endüstriden endüstriye ve işletmeden işletmeye göre değişen yoğunluklarda olsa da verilerin kullanımı, toplanması ve analizi, çoğu dijitalleşen işletmenin iş modellerinin ayrılmaz bir parçasıdır.¹⁵⁹

İşletmeler, mal ve hizmet tekliflerini geliştirmek için her zaman müşterilerle etkileşimler kurarak geri dönüşler toplamış ve bu bilgileri kullanmış olsa da dijital teknolojiler, bir işletmenin bu tür faaliyetlerden yararlanma ve bunlardan kazanç sağlama yeteneğini büyük ölçüde artırmıştır.¹⁶⁰ Örneğin günümüzde işletmeler, kullanıcıların/müşterilerin demografik verilerinin, etkinlik verilerinin veya davranışsal verilerinin satışından gelir elde edebilmektedir. Ayrıca kullanıcı verilerinden istifade edilerek kullanıcı özellikleri ve tercihlerine göre şekillenen kullanıcı/müşteri hedefli reklam hizmetleri sağlanmasıyla işletmeler reklam geliri de elde edebilmektedirler. Böylece verilerin, kullanıcı deneyimini yükseltme ve daha kişiselleştirilmiş bir deneyim sunma işlevlerinin bulunduğu görülmektedir.¹⁶¹ Aynı zamanda dijitalleşen işletmeler, kullanıcı/müşteri tarafından oluşturulan içeriğin (örn. fotoğraf, ses, video, blog, kullanıcı değerlendirmesi) satışından da kazanç sağlarlar. Bunlara ek olarak ilgili işletmeler kullanıcı/müşterilerin verileri ile ürün ve

¹⁵⁸ OECD (2018), Interim Report (n 152) 24 ¶34.

¹⁵⁹ ibid 53 ¶138.

¹⁶⁰ OECD (2015), Addressing (n 127) 68 ¶164.

¹⁶¹ HM Treasury (2018), Position Paper Updated (n 147) 8 ¶2.14.

hizmetlerini önemli ölçüde geliştirebilmekte ve böylece daha fazla miktarda mal veya hizmet satışı yapabilmektedirler.¹⁶²

Dijital işletmelerin birden çok yolla kullanıcı/müşterilerin verilerini elde ettiği görülmektedir. Örneğin kullanıcı/müşteriler tarafından veri gönüllü olarak beyan edilebilir (hobi, ilgi alanları, meslek gibi veriler).¹⁶³ Ayrıca kullanıcı/müşterinin izlenmesi yoluyla konum bilgisi, tarayıcı geçmişi, alışveriş alışkanlıkları ve benzeri verilerin de elde edilebilmesi mümkündür. Kullanıcı/müşterinin çevrim içi etkinliklerinin, veri analitiği araçları kullanılarak analiz edilmesi ile de veri (örn. kredi dereceleri) elde edilebilmektedir.¹⁶⁴

1.5.4. Kullanıcı/müşterinin ürettiği ağ etkileri

Belirli dijital iş modellerinde kullanıcı/müşteriler, ürün satıcıları ve hizmet sağlayıcıları ile yaptıkları hukuki işlemin ötesine geçen ve daha sık devam eden etkileşimlere girebilmektedir. Devam eden bu etkileşim potansiyel müşteriler açısından belirli bir işletmenin değerini artıracak “ağ etkileri” (*network effects*) üretmektedir.¹⁶⁵

Kullanıcı/müşterinin ürettiği ağ etkileri yalnızca dijital iş modellerinde görülmemektedir. Dijitalleşme öncesinde de bu tür dışsal etkilerin bulunduğu bilinmektedir. Akla gelen en basit örneklerden bir tanesi faks makinesi örneğidir. Faks makinesi satın almayı seçen bir kullanıcı, önceki kullanıcıların faks makinesi satın alma kararlarından yararlanır. Böylece kullanıcı, bu yeni iletişim aracıyla potansiyel bir *karşı taraf* ile iletişim kurabilir olur. Ancak herhangi bir “*karşı taraf*” yok ise, diğer bir deyişle faks makinesi yeterli sayıda kişi tarafından kullanılmıyor ise kullanıcı faks makinesi satın almak istemeyecektir. Aynı şekilde bir kredi kartına sahip olmanın, ancak onu kabul eden yeterli sayıda mağaza varsa bir değeri mevcuttur. Kullanıcı/müşterinin ürettiği bu pozitif dışsallık, birçok işletme tarafından daha

¹⁶² Cristian Óliver Lucas-Mas & Raúl Félix Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency* (1st edn., World Bank Publications 2021) 22.

¹⁶³ Elliffe (n 60) 97.

¹⁶⁴ OECD (2015), *Addressing* (n 127) 40.

¹⁶⁵ *ibid* 101.

önceden de fark edilmiş ve bundan istifade edilmiştir. Örneğin, operatör şirketleri ilk abonelere ucuz paketler sunmaktadır veya kredi kartı şirketleri bazı müşterilerine aidat bedeli olmaksızın kredi kartı vermektelerdir.¹⁶⁶

Dijital iş modellerinde ise işletmelerin, kullanıcı/müşterilerin yaydıkları bu pozitif dışsallıktan bir değer ürettikleri görülmektedir. Bu durum, özellikle diğer kullanıcılarla etkileşimin ve iletişimin önemli olduğu platform sağlayıcısı işletmeler için geçerlidir. Bu platformlarda ağ etkileri daha yaygın ve daha yoğun olarak üretilir. Örneğin, bir işletim sistemi yaygın olarak kullanıyor ise, bu işletim sisteminde çalışacak daha fazla sayıda yazılım programı piyasaya sürülmüş olacaktır. Bu durum da birçok kullanıcıyı ilgili işletim sistemini kullanmaya yöneltmekte ve o işletim sistemini kullananlar için daha iyi bir kullanıcı deneyimi sağlamaktadır. Zira kullanıcıların işletim sistemi bünyesinden yararlanabileceği daha fazla yazılım programı bulunabilecektir. Benzer şekilde bir sosyal ağa ek kişiler katıldığında, mevcut kullanıcıların ilgili sosyal ağdan elde ettiği fayda artmaktadır.¹⁶⁷ Önemle belirtelim ki, ağ etkilerinde kullanıcı/müşterilerin *aktifliğinin*, genel olarak bir önemi bulunmamaktadır. Önceki örneklere geri dönlürse, herkesin ilgili kredi kartına, telefona veya faks makinesine sahip olması ancak bu ürünleri aktif olarak kullanmaması ağ etkilerinin oluşmasını engellememektedir. Aynı şekilde bir sosyal medya platformunda bulunan çok sayıdaki *pasif* kullanıcı da ağ etkileri üretme potansiyeline sahiptir.¹⁶⁸

Bazı ağ etkilerinde ise ne kadar çok sayıda kullanıcı, platform içeriğine katkıda bulunursa (*content contribution*) platformun mevcut kullanıcılar için değeri de o kadar artmaktadır. Bu da daha fazla kullanıcı/müşterinin ilgili platformu kullanmak isteyeceği anlamına gelmektedir. İçerik katkısı şu örnek ile aydınlatılabilir: bir futbol maçına katılan her bir bireyin bu katılımdan elde ettiği fayda, maça katılan diğer kişilerin çokluğu ve bu kişilerin oluşturduğu eğlenceli atmosfer ile doğru orantılıdır. Futbol maçına katılan kişi sayısı çokluğu (maça katılan kişilerin ortaya çıkardığı *ağ etkileri*) ve eğlenceli atmosferin varlığı (maça

¹⁶⁶ Johannes Becker & Joachim Englisch, "Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement Got to Do With It?' (2018) 11-12 <<https://ssrn.com/abstract=3258387>> erişim tarihi 10.2.2022.

¹⁶⁷ OECD (2015), Addressing (n 127) 70-71.

¹⁶⁸ Becker & Englisch, Taxing Where (n 166) 12.

maça katılan kişilerin *içerik katkıları*) nedeniyle de ilgili maça katılmayı daha fazla kişi isteyecektir.¹⁶⁹ Dolayısıyla maçı organize eden kurumun, yeni katılımcıların ilgisini bu maça çekmek için daha az bir maliyete katlanacaktır.¹⁷⁰ Bütün bu ilişkiler ağının bir sonucu olarak, kullanıcı/müşteri işletmenin markasına ve itibarına katkıda bulunacak ve işletmeye bir değer yaratacaktır.¹⁷¹

Ortak özellikleri bu şekilde tespit edilen dijital iş modelleri ile geleneksel iş modellerinden farklı birçok yeni gelir unsurunun ortaya çıktığı görülmektedir. Bu gelirler kısaca reklam gelirleri, sanal yollarla ticari mal satışından elde edilen gelir, dijital mal veya hizmetin satışı veya kiralanması sonucu elde edilen gelir, abonelik geliri, kullanıcıların verilerinin metalaştırılması sonucu elde edilen gelir olarak sıralanabilir.¹⁷² Dijital dönüşüm sayesinde yalnızca gelir değil maliyet kalemleri de değişime uğramıştır. Dijitalleşme dijital iş modelini takip etsin veya etmesin bir işletmenin yapılanmasından karar alma süreçlerine, mal veya hizmet üretiminden bu mal veya hizmetin pazarlanmasına ve iyileştirilmesine kadar birçok aşamada kolaylık sağlamaktadır. Bu kolaylık kaçınılmaz olarak daha düşük maliyet ile daha büyük pazarlara hızlıca ulaşılmasına ve sınır ötesi işlemlerde bulunulmasına imkân tanır.¹⁷³

1.6. Dijital Ekonomide Daimi İş yeri

Dijital iş modellerinin nerede faaliyet gösterdiği sorulduğunda akla gelen ilk cevap çoğunlukla “internet” olacaktır. Gerçekten de dijital iş modellerinin hepsinde çalışır durumda bir bilgisayar, telefon veya benzeri bir cihaz ve internet bağlantısı gerekmektedir. Dijital ekonominin tüketim kanadındaki *dijital* kullanıcı/müşteri açısından da aynı şekilde sanal ortamın oluşmasını sağlayacak varlıkların bulunması gerekir. Bu nedenle dijital ekonomide ticari faaliyetlerin gerçekleştiği yerin, internet ve onun vazgeçilmezi bilgisayar ekipmanları olduğu söylenebilir.

¹⁶⁹ ibid 11.

¹⁷⁰ HM Treasury (2018), Position Paper Updated (n 147) 8 ¶2.17.

¹⁷¹ ibid 9 ¶2.23.

¹⁷² Gülhan Nadir & Turunç Sencer, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler' (2015) (409) Vergi Dünyası Dergisi 166, 167.

¹⁷³ Kılıçer & Peker (n 128) 55.

İnternet denilince akla en çok internet siteleri gelmektedir. Öyle ki artık, dijitalleşme karşıtı bir işletme dahi faaliyetine özgü bir internet sitesi oluşturmaktan kendisini alıkoyamamaktadır. Günümüzde bir internet sitesi kurmak da oldukça kolaydır. Herhangi bir kişi, yine bir internet sitesi aracılığıyla saniyeler içerisinde ve hatta ücretsiz bir şekilde internet sitesi yahut benzeri bir platform oluşturabilmektedir.¹⁷⁴ Bir işletme, bu şekilde oluşturduğu bir internet sitesinden diğer kullanıcılar ile çevrim içi olarak iletişime geçebilir ve/veya ticari faaliyetinin bir bölümünü ya da tamamını ilgili site üzerinden sorunsuz bir şekilde yürütebilir durumdadır. Bu bağlamda dijital ekonomide Dİ'nin bulunup bulunmadığı analizine öncelikle internet sitelerinin durumunun incelenmesi ile başlamak yerinde olacaktır.

İnternet siteleri ağ sunucularında barınmaktadır. Dolayısıyla dijital ortamda ticari faaliyetlerde bulunmak isteyen bir kişi ağ sunucularından da yararlanabilir. Bu yararlanma iki şekilde gerçekleşebilir. Birinci olasılıkta internet sitesi aracılığıyla faaliyette bulunan bir işletme, ilgili sitenin barındığı ağ sunucusunu bizzat işletebilir. İkinci olasılıkta ise işletme, bu internet sitesinin barındığı ağ sunucusundan, bir internet servis sağlayıcısı (*internet service provider, ISP*) aracılığıyla istifade edebilir. Sonraki paragraflarda Dİ kavramının dijital ekonomi ile olan etkileşiminde bahsedilen bu üç durum ele alınacaktır: (1) yalnızca internet sitelerinin kullanılması durumu, (2) internet sitesinin barındığı ağ sunucusunun işletilmesi durumu ve (3) internet sitesinin barındığı ağ sunucusunun internet servis sağlayıcısı aracılığıyla kullanılması durumu.

1.6.1. Yalnızca internet sitelerinin kullanılması durumu

Ekonomik faaliyetlerde sıklıkla kullanılan internet sitesi, yazılım ve elektronik veri karışımından oluşmaktadır. Yazılım ve veri ise maddi varlığı bulunmayan gayrimaddi varlıklardır. Bir internet sitesi yazılım ve veriden oluştuğu müddetçe fiziki bir lokasyonda bulunamayacaktır ve dolayısıyla sabit Dİ de oluşturamamaktadır.¹⁷⁵ Aksi görüşte dahi bu

¹⁷⁴ Örneğin bkz. Wix-Create Your Website, <<http://www.wix.com>> erişim tarihi 16.5.2022.

¹⁷⁵ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-15 ¶42; Dijital ekonomi özelinde bkz. ibid C(5)-50 ¶127.

siteler internet kullanıcısının bilgisayarında veya telefonunda yalnızca geçici bir süreliğine var olduğundan, sabitlik koşulunun karşılanmadığını söylemek gerekecektir.¹⁷⁶ Bir internet sitesinin bağımlı temsilci Dİ olmayacağı da açıktır; zira bağımlı temsilci hükmü özel olarak gerçek veya tüzel kişilere atıfta bulunur. İleride internet sitelerine hukuki olarak elektronik kişilik atfedilme ihtimali mevcut ise de henüz böyle bir durum söz konusu değildir.¹⁷⁷ Sonuç olarak mevcut uluslararası vergi hukuku kuralları uyarınca bir internet sitesinin Dİ kabul edilebilmesi mümkün gözükmemektedir. Belirtmek gerekir ki internet sitesinin Dİ oluşturması mümkün olsa idi bu durum, kullanıcı/müşterilerin ikamet ettiği her ülkede kurumlar vergisi yükümlülüğü doğması anlamına gelirdi. Dolayısıyla internet sitelerinin Dİ oluşturması fikri pratik açıdan da yürürlüğe konulamaz durumdadır.¹⁷⁸

İnternet sitesi aracılığıyla faaliyet gösteren işletmenin sunucu değil de internet sitesinin barındırıldığı sunucudaki bir disk alanı üzerinde tasarruf hakkının bulunduğu iddia edilebilir. Ancak bir disk alanı üzerindeki hakimiyet, internet sitesi üzerine hakimiyet ile eş değer niteliktedir.¹⁷⁹ Dolayısıyla internet sitesinin Dİ oluşturamayacağına ilişkin söylenenler, disk alanının Dİ oluşturmasına ilişkin de söylenebilecektir.

Belirtmek gerekir ki, İspanya Merkezi Ekonomik İdari Mahkemesi (*Económico Administrativo Central*) bu konuda farklı görüştedir. Mahkemenin, Dİ kavramını geniş bir yoruma tâbi tutarak normları zorlayan ve ilk verildiği andan itibaren birçok yazarın analizinin bir parçası olan¹⁸⁰ 2012 tarihli *Dell Spain* kararına bu noktada değinmek gerekir.¹⁸¹

¹⁷⁶ Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 103.

¹⁷⁷ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-52 ¶131; Ertuğrul Akçaoğlu, 'International Taxation of Electronic Commerce: A Focus on the Permanent Establishment Concept' (2002) 51 (1) Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi 117, 147.

¹⁷⁸ Vaibhav Choudhary, 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law' (2011) (37) International Tax Journal 33, 50.

¹⁷⁹ Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 129.

¹⁸⁰ Vishesh Dhuldhoya, 'The Future of Permanent Establishment' (2018) 72 (4a/Special Issue) Bulletin for International Taxation IBFD 1, 8; A. J. Martin Jiménez, 'The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?' (2016) 70 (8) Bulletin for International Taxation IBFD 8, §5.; Nevzat Şenses, 'Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu' (2019) 38 (450) Vergi Dünyası Dergisi 113, 116.

¹⁸¹ *Dell Spain*, March 2012, Tribunal Económico Administrativo Central, Case No. 00/2107/2007. Türk vergi idaresi, Türkiye’de sunucu bulundurmeyen ve yalnızca internet siteleri aracılığıyla faaliyette bulunan yurt dışı mukimi işletmelere cezalı vergi tarhiyatları kesmiştir. İdareye göre, elektronik ortamlarda yürütülen faaliyetlere yönelik olarak ÇVÖA’larda açık bir Dİ tanımı yapılmadığından, ÇVÖA’lara aykırılıktan bahsedilemeyecektir. İdarenin bu hatalı yorumunun bir eleştirisi için bkz. Erdal Ekinci & Orhan Pala, 'Dijital Ekonomideki

Mahkeme, faaliyetlerini bir internet sitesi aracılığıyla yürüten ve İspanya'da hiçbir fiziksel varlığı bulunmayan bir işletmenin İspanya'da sanal bir iş yerine sahip olduğunu kabul etmiştir. Mahkeme'ye göre ilgili site İspanya'daki personeller tarafından yönetildiğinden, İspanya uzantılı (.es) bir adrese sahip olduğundan ve İspanyolca dilinde oluşturulduğundan İspanya pazarına yöneliktir ve bu niteliği nedeniyle İspanya'da sanal bir iş yeri oluşturur. Literatürde genellikle OECD yorumu ile çelişen *Dell Spain* kararının yanlış yönde olduğu düşünülmektedir.¹⁸² Not edelim ki, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu bu kararın hatalı gerekçesi, üst derece mahkemesi tarafından düzeltilmiştir.¹⁸³

1.6.2. İnternet sitesinin barındığı ağ sunucusunun işletilmesi durumu

Her ne kadar bir internet sitesi fiziksel varlığı sahip değilse de onun depolandığı ve üzerinden erişilebildiği ağ sunucusu (*web server*) fiziksel konuma sahip bir ekipman parçasıdır. Bu ekipmanın farklı işlevlerine odaklanan farklı tanımlar bulunuyor olsa da bir ağ sunucusu kısaca; aynı veya başka bilgisayarlardaki bilgisayar programlarına ve kullanıcılarına hizmet sağlayan veya ağ kaynaklarını yönetmeye ayrılmış bir bilgisayar, cihaz veya bilgisayar programıdır.¹⁸⁴ Konumuzu ilgilendirdiği kadarıyla bir ağ sunucusu, internet sitesinin aksine, herhangi bir yerde konumlanabilen fiziksel varlığa sahip bir cihazdır. Dolayısıyla Dİ oluşturma potansiyeline sahiptir.

Bir işletme, faaliyet gösterdiği internet sitesinin barındığı ağ sunucusunu bizzat kendisi işletebilir. Bu durum işletmenin ana faaliyet alanının ziyadesiyle dijitalleşmesi ve dolayısıyla

Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları: Yurt Dışında Mukim Dijital İşletmeler Nezdinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinin Değerlendirilmesi' (2020) (462) Vergi Dünyası Dergisi 113, 120-128; *Ekinci & Pala*, haklı olarak, internet sitelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesine göre bir iş yeri oluşturulmaması nedeniyle, bu sitelerden elde edilen kazançlar yönünden Türkiye'nin vergilendirme yetkisinden söz edilemeyeceğini ve dolayısıyla ÇVÖA'ların uygulama alanı bulmadığını, uygulama alanı bulsaydı dahi OECD Model Anlaşması Yorumu'nun takip edilmesi gerekeceğini belirtmişlerdir. *Ekinci & Pala* (n 181) 122.

¹⁸² Arnold (n 51) 84 dn. 408; Her ne kadar kaynak vergilendirmesindeki bağlantı prensibini koruma amaçlı olsa da OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin lafzının bu denli geniş bir yorumlamaya müsait olmadığı düşünülmektedir. Akçaoğlu, *International Taxation* (n 177) 139. Bazı yazarlar ise kararı, dijital ekonomide internet sitelerinin gerçekten önemli ve temel bir rol oynadığını ve OECD'nin internet sitelerine ilişkin görüşünde reform yapması gerektiğini destekleyen bir kanıt olarak görmüştür. Türker (n 67) 133.

¹⁸³ Jiménez (n 180) 465.

¹⁸⁴ Türker (n 67) 128.

tüketicilerine daha güçlü bir internet ağı kalitesi sunmak istemesi yahut finansal kurumlar gibi yüksek siber güvenliğe gereksinim duyulması sebebiyle gerçekleşebilir.¹⁸⁵ İnternet sitesinin depolandığı ve üzerinden erişilebildiği ağ sunucusu maddi bir varlığa sahip olduğundan bu donanımsal teçhizat, diğer koşulları da karşılıyorsa, sunucuyu işleten işletmenin sabit Dİ'sini oluşturabilir.¹⁸⁶ Koşullar sağlanmıyorsa, ağ sunucularının bağımlı temsilci Dİ olup olmadığının incelenmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak internet sitesi gibi ağ sunucusu da herhangi bir hukuki kişiliğe sahip olmadığından, bağımlı temsilci Dİ oluşturabilmesi mümkün gözükmemektedir.

Bu noktada sabit Dİ açısından insan müdahalesinin gerekip gerekmediği tartışma konusu edilebilir. Bu tartışmanın bir benzeri, bir Alman mahkemesi tarafından verilen 1996 tarihli meşhur *Boru Hattı (Pipeline Case)* kararında da yapılmıştır.¹⁸⁷ Bu kararda akaryakıt ürünlerini, yarısı Almanya'dan diğer yarısı Hollanda'dan geçen boru hattı ağı ile taşıyan Hollandalı bir şirketin Almanya'da Dİ bulundurup bulundurmadığı sorgulanmıştır. Daha özelde ise, bir boru hattının tek başına sabit Dİ oluşturup oluşturmadığı tartışma konusu edilmiştir. Olaydaki boru hattı, Hollanda'da bulunan bir bilgisayar aracılığıyla kontrol edilmekte olup diğer teknik ve idari işlerin yönetimi, Hollanda'daki personeller aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Hattın Almanya'daki kısmının bakımı ve onarımı için ise bağımsız temsilciler görevlendirilmiştir. Mahkeme'ye göre, kuşkusuz bir şekilde coğrafi lokasyona sıkı sıkıya bağlı olan bu yapı, hiçbir insan müdahalesi bulunmasa da sabit Dİ oluşturabilir. Bu anlayış OECD Model Anlaşması Yorumu'nda da benimsenerek, insan müdahalesi bulunmasa dahi bir yapının tek başına sabit Dİ oluşturabileceği kabul edilmiştir.¹⁸⁸ Bu açıdan, ağ sunucularının çalıştırılması amacıyla hiçbir personel istihdam edilmemiş olsa dahi sabit Dİ oluşabileceğinden söz edilebilir.¹⁸⁹ Bu sonuç, otomatik olarak çalışan ekipmanların

¹⁸⁵ Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 128.

¹⁸⁶ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-49 ¶124.

¹⁸⁷ Bundesfinanzhof 30 Oct. 1996, II R 12/92, Federal Gazette (BStBl) II 1997 [*Pipeline Case*]. 2001 yılında bir Alman mahkemesinin, bu karara dayanarak sunucunun sabit Dİ teşkil edebileceğine karar vermesi de dikkate değerdir. Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 111.

¹⁸⁸ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-50 ¶127. Fransız vergi makamları, sabit Dİ koşulu olarak personel mevcudiyetinin gerekli olduğu görüşündedir. Arnold (n 51) 26; Sasseville & Skaar (n 76) 24.

¹⁸⁹ OECD Model Anlaşması Yorumu'nun "*Elektronik Ticaret*" başlıklı bölümünde belirtilen bu yorumun eklendiği ilk zamanlarda *Cockfield* gibi birçok akademisyen, insan davranışı ve kararının eksikliği nedeniyle bir ağ sunucusunun Dİ olamaması gerektiğini savunmuştur. Türker (n 67) 129.

bulunduğu diğer faaliyetler için (örn. otomatik cihazlar, otomatlar, doğal kaynakları çıkarılmasında kullanılan otomatik pompalama ekipmanları vb.) geçerli olduğu ölçüde, dijital ekonomi için de genel anlamda geçerli olacaktır.¹⁹⁰

Sabit Dİ oluşturması için ağ sunucusunun hem zamansal hem mekansal açıdan sabit olması gerekir. Mekansal açısından sabitlikte, ağ sunucusunun taşınma *olasılığı* değil, somut olayda gerçekten taşınmış olup olmadığı incelenir. Zamansal açıdan sabitlikte ise ağ sunucusunun, belirli bir yerde yeterli bir süre (çoğunlukla altı ay) bulundurulup bulundurulmadığının incelenmesi gerekir.¹⁹¹

Ağ sunucusunun sabit Dİ olabilmesi için, sunucu aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı olmayan nitelikte olmaması gerekir.¹⁹² Bu faaliyet analizi somut olaya göre incelemeyi gerektirir. Eğer ağ sunucusu aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetler yalnızca müşteriler ile iletişime geçmek, ürün kataloglarını sergilemek, tedarikçi ile müşteri arasında iletişim ağı yaratmak, reklam faaliyetleri gerçekleştirmek veya müşteriler ve/veya ilgili piyasa hakkında bilgi toplamak (ki bu duruma veri işlemek de dahildir) gibi faaliyetler ile kısıtlı ise bu durumda sunucunun hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerde kullanıldığı gerekeciyle sabit Dİ oluşmayacağından söz edilmesi gerekir.¹⁹³

¹⁹⁰ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-50 ¶127.

¹⁹¹ ibid ¶125. Sunucunun taşınma olasılığı, Dİ statüsü bakımından değil, vergiden kaçınma davranışlarına sağladığı imkân açısından değerlendirilebilir. Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 124.

¹⁹² ABD Hazine Bakanlığı, elektronik ticarete uygulanacak vergi politikalarına yönelik görüşlerini açıklayan ilk vergi dairesi olarak hazırlamış olduğu 1996 tarihli Hükümet Raporu'nda; ağ sunucularının depo olarak görülmeli gerektiği, bu nedenle hazırlayıcı nitelikte kabul edilerek hiçbir şekilde Dİ oluşturmayacağı savunulmuştur. Dİ kavramına ilişkin oldukça muhafazakar bir tutum izleyen Rapor'da, kaynak vergilendirmesinin pratik zorluğu nedeniyle, yeni küresel ticari düzende mukim vergilendirmesinin hüküm süreceği sonucuna ulaşılması ise dikkat çekicidir. US Treasury Department Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (1996) 20-23.

¹⁹³ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-51 ¶128; Öner (n 51) 232. Aynı yönde bkz. *Rights Florists Pvt. Ltd. v. ITO*, April 2013, The Indian Income Tax Appeals Tribunal, Case No: 1336. Kol./2011, ¶15; İstanbul BİM, 4. VDD, E. 2017/1199 K. 2017/4585 T. 26.10.2017: ilgili kararda "...ait sunucunun, davacı tarafından kiralanmadığı veya mülkiyetinin elde edilmediği, davacının, sunucu ve sunucu sahibi şirket üzerinde, tasarruf, talimatlandırma veya kontrol hakkının bulunmadığı, "sunucu" kavramının "sabit bir yer" kavramını ihtiva etmediği ve birkaç saat içinde her zaman farklı ülkeye taşınabileceği" belirtilerek sunucuda barındırılan internet sitesi üzerinden yapılan satışlar dolayısıyla cezalı vergi tarhiyatı kesilemeyeceğine yönelik ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır. Aynı yönde GİB, 14.10.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı ve 30.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelgeler.

Sunucu aracılığıyla yürütülen faaliyetler; sözleşmelerin yapılması, ödemelerin alınması veya çevrim içi mal veya hizmet teslimlerinin yapılması (örn. uçak bileti, konaklama tesisleri, elektronik kitap, müzik veya video alım-satımı gibi) ise bu durumda hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerden söz edilemeyecek ve ağ sunucusu sabit Dİ oluşturabilecektir. Bu noktada, ağ sunucusu aracılığıyla gerçekleştirilen bu faaliyetlerin işletmenin ana faaliyeti ile olan ilişkisine de bakılması gerekmektedir.¹⁹⁴ Burada işletmenin ana faaliyeti incelerken dijital ekonomi bağlamında hareket edildiği unutulmamalıdır. Örneğin müşterilerden bilgi toplamak normal şartlarda hazırlayıcı ve yardımcı bir faaliyet teşkil edebilirken *Wikipedia*'nın iş modeli için aynı şey söylenemeyecektir.¹⁹⁵

Hazırlayıcı ve yardımcı nitelikli faaliyetlere ilişkin olarak Paris İdare Mahkemesi'nin (*Administrative Tribunal of Paris*) *Google* kararına değinmekte yarar görmekteyiz.¹⁹⁶ Bu kararda *Google Inc.*'in Fransa'da sabit Dİ'sinin bulunup bulunmadığı inceleme konusu edilmiştir. Karara konu olayda Fransa uzantılı (*google.fr*) internet siteleri ABD'de bulunan ağ sunucularında barındırılmaktadır. Fransa'da bulunan tek fiziksel yapılar ise, yaklaşık olarak 9.200.000 Euro değerindeki ağ anahtarları yönlendiricileri (*switch routers*) ve omurga anahtarları (*backbone switchs*) adı verilen bilgisayar parçalarıdır. İlgili bilgisayar ekipmanları, farklı internet ağları arasındaki iletişimi hızlandırarak bağlantı hızının güçlendirilmesine imkân tanımaktadır. Mahkeme, bu ekipmanlarca yerine getirilen faaliyetlerin yardımcı nitelikte olduğunu, zira işletmenin hizmetlerini yerine getirebilmesi için tek başlarına yeterli bir yapı oluşturmadıklarını belirtmiştir. Sonuç olarak da Fransa'da sabit Dİ bulunmadığına karar verilmiştir.

Görüşümüze göre, sabit Dİ oluşturan bir ağ sunucusunun, Dİ kavramına içkin olan “kaynak ülke ile ekonomik bağlılığının bir göstergesi olma” özelliğini barındırdığı söylenemez. Gerçekten de bir binanın bodrum katında çalıştırılan tozlu bilgisayar ekipmanları ile bir ülkenin ekonomik yaşantısına nasıl bir katkıda bulunulduğu sorgulanmalıdır. Zira bir sunucunun, gelir doğurucu faaliyetin gerçekleştiği (müşterilerin bulunduğu) yer ile doğrudan

¹⁹⁴ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-51 ¶128.

¹⁹⁵ Türker (n 67) 131.

¹⁹⁶ *France vs. Google*, April 2019, Administrative Court of Appeal, Case No: 17PA03065, ¶6.

bağının olmasına gerek bulunmamaktadır.¹⁹⁷ Kaynak ülke ile kayda değer herhangi bir ekonomik bağ bulunmasa dahi Dİ'den söz edilebilmekteyse, tam tersi bir yorumla, Dİ'nin bulunmadığı hallerde de bir işletmenin kaynak ülke ile kayda değer bir ekonomik bağı bulunabileceğinden söz edilebilmesi gerekir.¹⁹⁸ Bu durumda ise sabit Dİ'nin ekonomik bağlılık göstergesi olma işlevini artık yerine getirmediği sonucuna ulaşmak gerekir.

Bir ağ sunucusunun sabit Dİ oluşturması pratik açıdan da çözülmesi oldukça güç sorunlar yaratmaktadır. Nitekim kullanıcılar, birçok amaçla farklı ülkelerdeki ağ sunucularında bulunan ayna (ikiz) sunuculardan¹⁹⁹ birine, rastgele bir şekilde yönlendirilebilmektedir.²⁰⁰ Örneğin *Yahoo*, birden çok ayna (ikiz) sunucusu kullanmak suretiyle, kullanıcılarının çok yoğun ziyaret edilen internet sitelerine daha iyi ölçüde erişimini sağlamaktadır.²⁰¹ Periyodik ve otomatik olarak güncellenen bu tür ayna sunucularının varlığı sayesinde, bir internet sitesi Çin'de bulunan ağ sunucusunda barındırılıyorken, bir saat sonra ABD'de bulunan bir ağ sunucusunda barındırılabilir hale gelebilmektedir. Bu sunucuların yardımcı nitelikteki faaliyetlerde kullanılmaları nedeniyle OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. fıkrası anlamında sabit Dİ oluşturmayacağı söylenebilir. Diğer yandan ticari faaliyetin parçalı hale getirilmesi ve farklı sunuculara farklı ticari fonksiyon dağıtılması suretiyle vergiden kaçınılabılır. Örneğin bir sunucuda ürün bilgileri, müşteri listeleri gibi veriler saklanabilir, başka bir sunucuya da dijital ürünler yerleştirilebilir.²⁰² Bu sunucular da OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. paragrafında belirtilen Dİ istisnasından yararlanabilecektir.²⁰³

¹⁹⁷ Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 192.

¹⁹⁸ ibid; López (n 24) 10; US Treasury Department Office of Tax Policy (n 192) 25 ¶7.2.3: “Böyle bir sunucu veya benzer bir ekipman, ABD’de yapılan bir ticaretin var olup olmadığını belirlerken dikkate alınan gelir türlerinin yaratılmasında önemli bir unsur teşkil etmeyebilir.”

¹⁹⁹ Ayna (ikiz) sunucu, internet sitesi veya dosyalara birden fazla yerden erişilebilmesi için başka bir ağ sunucusuna kopyalanmış halde bulunan belirli bir ağ sunucusudur.

²⁰⁰ Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri* (1st edn., Maliye ve Hukuk Yayınları 2005) 185.

²⁰¹ López (n 24) 10.

²⁰² Akçaoğlu, *Ulusal ve Uluslararası* (n 14) 25.

²⁰³ Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 136.

Bir ağ sunucusu, taşınabilir bilgisayarlara yerleştirilerek farklı lokasyonlara kolayca taşınabilir ve hatta uydular üzerinde dahi hizmet verebilir.²⁰⁴ Kolayca yer değiştirebilen ağ sunucularının Dİ olarak görülmesi, vergiden kaçınma davranışları açısından ciddi sorunlara kapı aralamaktadır. Nitekim vergi cenneti olmayan bir ülke, sunucuların Dİ oluşturduğuna yönelik bir pozisyon alır ise, büyük bir ihtimalle o ülkede hiçbir sunucu kalmayacaktır. Bu teçhizatların yer değiştirilebilirliğinin kolay olması nedeniyle, bu şekilde bir vergi politikası vergiden kaçınma veya vergi planlaması davranışlarını teşvik edebilecektir.²⁰⁵ Buna Hindistan'daki durum örnek gösterilebilir. Hindistan Temyiz Mahkemesi'nin *Rights Florist Pvt. Ltd. v. ITO* adlı kararında; ağ sunucuları Hindistan'da konumlandırılmamış olsa da Mahkeme; "internet sitelerine erişim sağlamaya yarayan ağ sunucuları fiziksel konuma sahip teçhizat parçaları olduğundan, sabit Dİ oluşturabilir"²⁰⁶ yönünde yorumda bulunmuştur. Bu yorum nedeniyle ülkedeki vergi danışmanları, yabancı müşterilerine Hindistan'da "kazara" Dİ'ne sahip olmamak için, Hindistan dışında bulunan ağ sunucusu kullanmaları konusunda tavsiye vermişlerdir.²⁰⁷ Vergiden kaçınma davranışlarına bağlı olarak ağ sunucusu esaslı bir vergilendirme, ülkeler arasında adil olmayan bir vergilendirme yetkisi dağılımına da yol açacaktır.²⁰⁸ Zira sunucu esaslı vergilendirmenin işlevsizliği sonucunda "internet ihracatçısı" pozisyonundaki ülkeler, ABD başta olmak üzere gelişmiş ülkeler olacaktır.²⁰⁹ Gerçekten de elektronik ticaretin büyük bir kısmı, ABD'de

²⁰⁴ Esra Ekmekci, *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler* (1st edn., Kazancı Hukuk Yayınları 2003) 41; Bu gerekçeyle sunucuların iş yeri vasfının çok güçlü olmayacağı görüşüne ilişkin bkz. Mustafa Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku* (1st edn., Seçkin Yayıncılık 2020) 125.

²⁰⁵ Örneğin süre koşulu sağlanmadan hemen önce sunucular kolayca yer değiştirilebilir. Yaltı, *Elektronik Ticarete* (n 66) 124, 126, 193; Arnold (n 51) 85-86; Öner (n 51) 232; Karadağ (n 44) 26. Dijital ekonominin büyüklüğüne rağmen, sunucular tüm dünyada homojen şekilde dağılmamış, İrlanda ve ABD (Arizona) gibi sadece birkaç yargı alanında toplanmıştır. Türker (n 67) 130. Belirtelim ki ağ sunucuları sadece vergisel amaçlarla konumlandırılmamaktadır. Örneğin ağ sunucuları, çalışırken oldukça ısınan ekipman parçaları olduklarından, genellikle soğuk ülkelere yerleştirilmektedir. *Facebook*'un İsveç Lulea'daki veri merkezleri de dahil olmak üzere birçok veri merkezi tam da bu nedenle Kuzey Kutup Dairesi'nin yakınında bulunmaktadır. Netrality Data Centers, 'Making Data Centers Cool' <<https://netrality.com/innovation/making-data-centers-cool>> erişim tarihi 22.5.2022.

²⁰⁶ *Rights Florists Pvt. Ltd. v. ITO*, April 2013, The Indian Income Tax Appeals Tribunal, Case No: 1336.Kol./2011 ¶15.

²⁰⁷ Choudhary (n 178) 48.

²⁰⁸ Peter Hongler and Pasquale Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy* (IBFD No 2015 – 15, 20 January 2015) 14.

²⁰⁹ Yaltı, *Elektronik Ticarete* (n 66) 203; Akçaoğlu, *Ulusal ve Uluslararası* (n 14) 139.

konumlandırılan sunucular aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.²¹⁰ Bunun karşısında, genellikle mukim vergilendirmesi ile özdeşleşen gelişmiş ülkeler için dahi dijital ekonomi sahnesinde artık kaynak vergilendirmesi ön planda olacağından,²¹¹ küresel vergi hasılatının adil bir şekilde paylaşılamayacağını görmek zor değildir.

Sunucu esaslı vergilendirmenin diğer bir dezavantajı da OECD Model Anlaşması'nın 7. maddesinin tam anlamıyla uygulanması ve sunucuya kazanç atfedilmesi yahut elde edilen gelirin sunucu Dİ ile nasıl ilişkilendirileceği hususunun net olmamasıdır.²¹² Ayrıca usuli ödevlerin nasıl yerine getirileceği de belirsizdir.²¹³ Bütün bu eleştiriler nedeniyle, ağ sunucularının sabit Dİ olarak kabul edilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.²¹⁴

1.6.3. İnternet sitesinin barındığı ağ sunucusunun internet servis sağlayıcısı aracılığıyla kullanılması durumu

İkinci olasılık ise sunucuyu işleten işletme ile ilgili sunucuda barındırılan internet sitesi üzerinden faaliyet gösteren işletmenin farklı kişiler olabileceği durumdur. Bu durum çoğunlukla bir işletmenin işlerini yürüttüğü internet sitesinin, internet servis sağlayıcısının²¹⁵ işlettiği ağ sunucusunda barındırılması halinde karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda işletme, internet servis sağlayıcısından *hosting* hizmeti (barındırma hizmeti) almaktadır. Bu hizmet için işletmeler çoğunlukla, internet servis sağlayıcısının disk hacminin kullanım oranına bağlı olarak belirli bir ücret ödemektedir. Olağandışı durumlar harici²¹⁶ tipik bir *hosting*

²¹⁰ Bu durum dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin politik sahnede ABD'nin büyük bir etkisinin olacağı anlamına gelmektedir. Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 60.

²¹¹ Michael Lennard, 'The Changing International Tax World: Post-BEPS Order or Chaos?' in Billur Yaltı (ed.) *Cross-Border Tax Challenges in the 21st Century* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018) 18.

²¹² Öner (n 51) 233. Aynı yönde bkz. Ekmekci, Küreselleşme (n 204) 42.

²¹³ Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 141.

²¹⁴ Aynı yönde Şenses (n 180) 117; *Bıyan & Yılmaz*, sunucu esaslı bir vergi sisteminin tekdüze bir vergilendirme yaratacağını, örneğin normalde "zirai kazanç" olarak nitelendirilebilecek bir kazancın "ticari kazanç" olarak nitelendirileceğini belirterek eleştirmişlerdir. *Bıyan & Yılmaz* (n 130) 39. Öner (n 51) 233. Aynı yönde bkz. Ekmekci, Küreselleşme (n 204) 42.

²¹⁵ İnternet servis sağlayıcıları, internet erişimini ticari faaliyet olarak icra eden işletmeleri ifade etmektedir. Türkiye'de örnek olarak TTNET, Superonline, Kablonet gibi firmalar gösterilebilir. Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 24.

²¹⁶ OECD Model Anlaşması Yorumu'nda yapılan bu açıklamaya göre, olağandışı bir şekilde de olsa, *hosting* sözleşmesi ile *hosting* hizmeti alan işletmeye sunucuyu kullanma hakkı verilebilmektedir. İşletmeye böyle bir

sözleşmesi, sözleşmeye konu edinen ağ sunucusunu hosting hizmeti alan işletmenin tasarrufuna geçirmemektedir. Bu hizmeti alan işletme, faaliyet gösterdiği internet sitesinin belirli bir yerdeki belirli bir ağ sunucusunda barındırılmasını belirleyebiliyor olsa dahi bu sonuç değişmemektedir. İlgili ağ sunucusu çoğunlukla internet servis sağlayıcısının tasarrufunda olup, hizmeti alan işletmenin ilgili ağ sunucusu üzerinde hiçbir kontrolü yoktur. Sunucuda barındırılan internet sitesi de somut bir varlık olmadığından, *hosting* hizmeti alan bu işletme, ağ sunucusunun bulunduğu konumda hiçbir fiziksel varlığa sahip değildir. Bu nedenle, *hosting* sözleşmesine dayanılarak bu hizmeti alan işletmenin, ağ sunucusunun bulunduğu ülkede sabit Dİ'ye sahip olduğu iddia edilememektedir.²¹⁷

Bir başka açıdan internet servis sağlayıcısının tasarrufundaki ağ sunucuları, bu sağlayıcı işletme özelinde sabit Dİ oluşturabilir görünmektedir. Nitekim internet servis sağlayıcıları, müşterilerine *hosting* hizmeti sağlamak amacıyla bu sunucuları işletir. Ağ sunucuları, bu türden işletmelerin ana ticari faaliyetlerine ilişkin olduğundan hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki bir faaliyette de kullanılmamaktadırlar. Şayet sunucular, internet servis sağlayıcısının mukim olduğu ülkeden başka bir ülkede konumlandırılmışsa, diğer koşullar da karşılandığı takdirde bu diğer ülke, sabit bir Dİ'nin varlığına dayanarak internet servis sağlayıcısı işletmeyi vergilendirebilecektir.²¹⁸

Sunucunun Dİ oluşturmasına ilişkin yapılacak diğer bir tartışma da internet servis sağlayıcısının, genellikle işletme olan müşterilerinin, bağımlı bir “temsilcisi” olup olmadığıdır. Daha önce de belirtildiği üzere, internet servis sağlayıcıları yaygın olarak diğer işletmelerin internet sitelerini kendi ağ sunucularında barındırma hizmeti sağlamaktadır. Bu nedenle sağlayıcıların verdikleri *hosting* hizmeti ile, müşterilerinin ticari faaliyetlerine aracılık ettiği ve bir bağımlı temsilci Dİ oluşturduğu düşünülebilir. Ancak internet servis sağlayıcısının müşterileri adına sözleşme akdetme yetkisi bulunduğundan veya sözleşmelerin akdedilmesinde büyük rol oynadığından söz edilemez. Bu nedenle sağlayıcı işletmelerin, müşterilerinin bağımlı temsilcileri oldukları düşünülemez.²¹⁹ Bir an için bu yetkilerinin

yetki tanıyan sözleşmenin artık *hosting* sözleşmesi niteliğini aşacağı düşünüldüğünde, Yorum'da “olağandışılıktan” kastedilenin ne olduğu belirsizdir.

²¹⁷ OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-49 ¶124.

²¹⁸ ibid C(5)-51-52 ¶130.

²¹⁹ ibid C(5)-52 ¶131.

olduğu varsayılsa dahi, yüzlerce farklı işletmenin yüzlerce farklı internet sitesini kendi ağ sunucularında barındırdıklarından, bu işletmeleri tipik bir bağımsız temsilci olarak görmek gerekir.²²⁰

Kullanıcıların bilgisayarlarının veya telefonlarının Dİ oluşturup oluşturmayacağı da nispeten keyifli bir analizi beraberinde getirir. Zira bu öneriye olumsuz yaklaşmak için birden çok neden vardır. Öncelikle bu aletler yalnızca kullanıcılarının ilgili internet sitelerine erişimini sağlamaya yarayan cihazlardır. Bu erişimin dizüstü bilgisayar veya telefonlar gibi kolayca taşınabilir cihazlar aracılığıyla sağlandığı düşünülüğünde, sabit bir lokasyondan bahsedilemeyeceği açıktır. Dahası bu makineler, internet sitesi aracılığıyla faaliyet gösteren bir işletmenin tasarrufunda olmaktan oldukça uzak olup, bu işletmenin ana ticari faaliyetinin yürütülmesine yarayacak bir *iş yeri* statüsüne de sahip değildir.²²¹ Bu cihazlar basitçe, tasarrufunda bulunduğu internet kullanıcısının keyfindedir.

1.7. Dijital Ekonomide Bağlantı Sorunu

Dijital iş modellerine ilişkin yapılan açıklamalardan görülebileceği üzere işletmeler, dijital dönüşüm sayesinde fiziksel bir yapılanmaya gitmeksizin (bir Dİ kurmaksızın) sınır ötesi işlemlerde bulunabilmektedir. Teoride Dİ tesis etmesi mümkün tek fiziksel yapı, ağ sunucularıdır ancak böyle bir çıkarımın hem Dİ kavramının temel prensibi ile çeliştiği hem de pratik olarak birçok zorluğa sebebiyet verdiği yukarıda belirtilmiştir. Bunun sonucunda dijital ekonomide, geleneksel ekonomideki gibi etkin bir kaynak vergilendirmesinden söz edilemez. Bu durum dijital ekonominin yarattığı vergisel bir sorundur. Bu sorunun nedenini bulmak için bu başlık altında şu sorulara cevap aranacaktır: i) bu sorun, dijital işletmelerin vergiden kaçınma davranışları sonucu mu ortaya çıkmıştır? ii) bu durum geleneksel ekonomiden farklı olarak, dijital ekonomide kaynak vergilendirmesinin olmamasının doğal bir sonucu mudur? iii) bu sorun, Dİ kavramının işlevsizliğinden mi kaynaklanmaktadır?

²²⁰ ibid; US Treasury Department Office of Tax Policy (n 172) 25 ¶7.2.5; Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 139.

²²¹ Choudhary (n 178) 50. Her internet kullanıcısının evindeki bilgisayar veya elindeki telefon ekranının Dİ kabul edilmesinin nesnel olmadığına ilişkin olarak bkz. Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 120.

Bu sorun, dijital işletmelerin vergiden kaçınma davranışları sonucu mu ortaya çıkmıştır? Geleneksel ekonomiden farklı olarak küreselleşen ve dijitalleşen ekonomide, kaynak ülkede herhangi bir fiziksel varlık bulundurmaktan kolayca kaçınılabılır. Dolayısıyla dijital ekonomide etkin bir kaynak vergilendirmesinin bulunamamasının nedeni olarak, işletmelerin Dİ statüsünden kaçınması davranışları gösterilebilir. Kanımızca bu hatalı bir gözlem niteliğindedir.

Günümüzde bir işletmenin faaliyet gösterdiği her ülkede fiziksel bir varlık tesis etmeye ihtiyaç duymaması ve bu nedenle ekstra bir maliyete girmeyerek ilgili ülkede teçhizatlanmaması, ekonomik açıdan mâkul görülebilecek bir işletme politikasıdır. Bu sebeple dijital iş modellerinden faydalanarak faaliyet gösteren her işletmenin vergiden kaçındığı yahut *agresif* bir vergi planlaması yaptığı söylenemez.²²² Bu tercihi vergiden kaçınma olarak etiketlemek, bir işletmeyi dijitalleşmenin sağladığı kolaylıklardan faydalanması nedeniyle cezalandırmak anlamına gelecektir.

Dijitalleşmenin vergiden kaçınma davranışlarına hiçbir etkisinin olmadığını söylemek de mümkün değildir. Dİ statüsünden kasten kaçınılması, maddi olmayan varlıklarda transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurumlar, örtülü sermaye, iç borç değişimi, gayrimaddi varlıklarla yapılan yapay iç ticaret uygulamalarında dijitalleşmenin etkisi yadsınamaz.²²³ Ancak bu etkiyi doğru yorumlamak gerekir. Bu uygulamalara sebebiyet veren, dijital ekonominin getirdiği esneklik ve hareket kolaylığı değildir. Bu nitelikler bu tür uygulamaları yalnızca kolaylaştırmıştır. OECD'nin, dijitalleşmenin kendine özgü matrah aşındırma ve kâr kaydırma davranışlarına sebebiyet verdiğini değil, onları *şiddetlendirdiğini* belirtmesini de bu yönde okumak gerekir.²²⁴ Zira geleneksel iş modellerinden faydalanan bir işletmenin de bu türde agresif vergi planlaması

²²² Avrupa Birliği Komisyonu'na göre agresif vergi planlaması, vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla bir vergi sisteminin teknik özelliklerinden veya iki veya daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmayı ifade eder. Bu planlamanın sonuçları, çifte indirimleri (*double deductions*) (örn. aynı zararın hem kaynak ülkede hem de mukim ülkede mahsup edilmesi) ve çifte vergilendirmemeyi (örn. kaynak ülkede vergilendirilmeyen gelirin mukim ülkede de muaf tutulması) kapsamaktadır. EU Commission 'Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning' (12.12.2012) 2 <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN>> erişim tarihi 22.5.2022.

²²³ Kılıçer & Peker (n 128) 79-81.

²²⁴ OECD (2015), Addressing (n 127) 12.

yapabilmesi mümkündür. Öyle ki bu uygulamaların birçoğu (kâr kaydırma olgusu, kurumlar vergisi cennetlerinin kullanımı vb.) ekonominin dijitalleşmesi öncesinde de küresel bir vergi sorunu olarak mütalaa edilmekteydi.²²⁵ Örneğin gayrimaddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması sorunları, büyük dijital dönüşüm öncesinde de uluslararası vergi hukukçuları için her zaman bir baş ağrısı olmuştur.²²⁶

Sonuç olarak, dijital ekonominin etkin bir şekilde vergilendirilememesi sorunu, dijital işletmelerin vergiden kaçınma davranışlarından kaynaklanmamaktadır. Nitekim belirtildiği üzere, bu davranışların olmadığı durumlarda da dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu varlığını korumaya devam etmektedir. Başka bir deyişle, vergiden kaçınma davranışlarından bağımsız bir dijital ekonomi vergilendirilmesi sorunu mevcuttur. Bu sebeptir ki, dijital ekonominin bu sorunları yalnızca vergiden kaçınmayı önleme kuralları ile çözümlenemez.

Bu durum geleneksel ekonomiden farklı olarak, dijital ekonomide kaynak vergilendirmesinin olmamasının doğal bir sonucu mudur? Yukarıda belirtildiği üzere 1920 Uzlaşması'nın temel aldığı ekonomik bağlılık doktrininde, bir işletmenin kaynak ülke imkânlarından faydalanması ve bu ülkenin, işletmenin gelirinin doğumuna dahil olması esastır. Bu nedenle bu soru şu şekilde de sorulabilir: dijital ekonomide kaynak ülke, gelirin doğmasına katkıda bulunmakta mıdır?

Kanımızca bu soruya evet yanıtını vermek gerekir çünkü günümüzde bir ülkede fiziksel olarak bulunulmasa dahi o ülkenin hizmetlerinden yararlanmak mümkündür. Örneğin kaynak ülkenin lojistik altyapısı geleneksel ticari faaliyetler için ne kadar önemli ise, o ülkenin telekomünikasyon altyapısı dijital ekonomi için o denli önemlidir.²²⁷ Zira yeterli teknik altyapı olmadan hiçbir dijital ekonomi faaliyeti işlerlik kazanamayacaktır.²²⁸

²²⁵ European Centre for International Political Economy (ECIPE) Occasional Paper No.4 (2014) OECD/G20 BEPS: Reconciling Global Trade, Taxation Principles and the Digital Economy 6.

²²⁶ Xiaorong Li, 'A Potential Legal Rationale for Taxing Rights of Market Jurisdictions' (2021) 13 (1) World Tax Journal IBFD 25, 31.

²²⁷ ibid 30; Elliffe (n 60) 32.

²²⁸ Hongler & Pistone (n 208) 22.

Bu gözleme ek olarak, tüzel kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanmasını, gerçek kişilerin yararlanma şeklinden de ayırmak gerekir. Sağlık, eğitim, polis koruması gibi kamusal hizmetlerden, gerçek kişi ve tüzel kişilerin aynı önemde yararlandıkları söylenemez.²²⁹ Bu tür hizmetler esas olarak gerçek kişilerin yararlanmasına açıktır. Ancak düzenli ve tutarlı işleyen yasal ve yargısal ortam,²³⁰ müşteri ödemelerinin icra edilebilirliği, fikri ve sınai hakların korunması mekanizmaları gibi kamusal nitelikteki imkânlar, tüzel kişiler için daha ön plandadır. Bu imkânlardan dijital ekonomi aktörleri de faydalanmaktadır.

Kaynak devletin dijital işletmelere sağladığı diğer bir ekonomik fayda ise, özellikle platform hizmeti veren dijital iş modellerinde sıklıkla görülen, kullanıcının veya tüketicinin değer yaratmadaki (*value creation*) rolüdür.²³¹ Normal şartlarda saf tüketim faaliyetinin kendisinin bir değer yarattığından söz edilmemektedir.²³² Oysa dijital ekonomide normal bir tüketiciden farklı olarak kullanıcılar, işletmeler için farklı şekillerde değer yaratan ve ortaya çıkan gelire katkıda bulunan aktif birer aktör olup bu platformların ekonomik değerini de belirlemektedirler. Dolayısıyla dijital iş modellerinden faydalanan işletmeler, işletmeye değer yaratan kullanıcı/müşteri tabanı sayesinde de kaynak ülkeden faydalanabilmektedir.²³³ OECD'nin dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmaları da esas olarak kullanıcının yarattığı değer noktasında şekillenmektedir.²³⁴

Bu nokta ile bağlantılı olması açısından, ABD Yüksek Mahkemesi'nin 2018 tarihli *South Dakota vs. Wayfair* kararına da değinmekte yarar görüyoruz.²³⁵ Bu kararda uzaktan yapılan satışlarda satış vergisi yüklenip yüklenemeyeceği tartışılmıştır. Kararda vergilendirme yetkisinin tesisi için fiziki bir varlığın gerekmediği sonucuna gerekçe olarak davalıların

²²⁹ Lucas-Mas & Junquera-Varela (n 162) 35.

²³⁰ Dijital dünyaya izin veren yasal bir sistem olmadan, işletmeler ürünlerini çevrim içi olarak sunma imkânını elde edemeyecek yahut bu konuda istekli olmayacaklardı. Hongler & Pistone (n 208) 22.

²³¹ HM Treasury (2017), Corporate Tax and Digital Economy Position Paper (November 2017) 2. Bu kavrama daha detaylı olarak çalışmanın ilerleyen bölümlerinde değinilmiştir. Bkz. [2.2.1.2. "Değer Yaratma" kavramı.](#)

²³² Li (n 226) 47.

²³³ Çolak (n 204) 277. Gelirin coğrafi kaynağının tespitine ilişkin ortaya atılan "*arz ve talep*" yaklaşımı uyarınca gelir elde etmede mal ve hizmet talebinin rolü göz ardı edilemez. "*Talep*" tarafı olan kullanıcı/müşterinin bulunduğu (yerleşik olduğu) ülkeler *kaynak* ülke olarak kabul edilebilmektedir. Gadžo, Nexus Requirements (n 1) 273-274.

²³⁴ Mahmut Aydemir, 'Dijital Ekonomide Vergilendirmenin Hakkı Meselesi' (2020) (466) Vergi Dünyası Dergisi 157, 158. Ancak G20'nin dahiliyeti ile bu durumun değiştiği görünmektedir.

²³⁵ *South Dakota v Wayfair Inc. et al*, June 2018, Certiorari to the Supreme Court of South Dakota, Case No. 17-494.

eyalet ile kurdukları ekonomik ve sanal temaslara dayanılmıştır. Bu temaslar nedeniyle işletmenin, eyalet ile *önemli bir bağ* kurduğuna ve bu bağın vergi toplama yetkisi için açıkça yeterli olduğuna karar verilmiştir. Böyle bir bağın ise ancak mükellefin, söz konusu yetki alanında ticari faaliyette bulunmanın “*önemli ayrıcalığından yararlandığında*” kurulabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla Mahkeme’ye göre, Güney Dakota’da ticari faaliyette bulunmanın ayrıcalığı olmasa idi ilgili işletmenin ticari faaliyeti bu denli büyümeyecekti.²³⁶ *South Dakota vs. Wayfair* kararı, her ne kadar marjinal bir yorum olsa da dijital ekonomide de kaynak ülke imkânlarından yararlanılabileceğinin vurgulanması açısından önem arz etmektedir.

Bu açıklamalar ışığında kanımızca, fiziksel varlığı bulunmadan da bir işletme kaynak ülke imkânlarından faydalanabilir ve bu ülke ile ekonomik bağlılık kurabilir. Bu bağlılık, geleneksel ekonomideki bağlılıktan farklıdır ancak yok değildir. Aksi bir durumda, dijital dönüşümün yarattığı büyük gelir pastasında, mukim ülke harici hiçbir ülkenin payının bulunmadığı ve bu gelir pastası oluşturulurken, mukim ülke haricinde hiçbir ülkenin ekonomik imkânlarından faydalanılmadığı iddia edilmiş olunacaktır. Böyle bir iddiada bulunulmasının makul olmayacağı kanısında olduğumuzdan, dijital ekonomide kaynak vergilendirmesinin teorik altyapısının var olduğunu savunmaktayız.²³⁷

Bu sorun, Dİ kavramının işlevsizliğinden mi kaynaklanmaktadır? Kanımızca bu soruya evet yanıtı verilmelidir. Dijital olsun veya olmasın bir işletme ile bir kaynak ülke arasında ekonomik bağlılık mevcut olabiliyor ancak vergilendirme yetkisi tahsis edilemiyorsa burada mevcut bağlantı kurallarının etkisizliğinden söz edilmesi gerekir. Bu etkisizlik, Dİ kavramının günümüz koşullarına uyarlanamamasından kaynaklanmaktadır.

Unutulmamalıdır ki, Dİ kriteri kaynak vergilendirmesinin nedeni değil, yalnızca ekonomik bağlılığı ve iki vergilendirme yetkisi arasında adil bir dengeyi temsil eden bir göstergedir.²³⁸ Bu gösterge belirtildiği üzere “doğal” yollarla değil uzlaşma yoluyla belirlenmiş; bu uzlaşmaya da mümkün olan en iyi unsurlar (“fiziksel varlıklar”) kullanılarak varılmıştır.²³⁹

²³⁶ ibid 22-23.

²³⁷ Aynı görüşte Hongler & Pistone (n 208) 18.

²³⁸ Elliffe (n 60) 32.

²³⁹ Hongler & Pistone (n 208) 15.

Ancak günümüzde bir işletmenin ancak o ülkedeki fiziksel varlığı halinde bir ülkeden faydalanabileceğini söylemek, ekonomik bağıllık ilkesini sınırlayıp dar yorumlamak olacaktır.²⁴⁰ Her ne kadar Dİ, zaman içerisinde esneyebilen ve değişikliklere kolay adapte olabilen bir kavram olsa da,²⁴¹ şimdiye kadarki evrimine dayanarak, miyadını doldurduğu ve böyle bir eşige dayalı vergilendirmede reform yaratılmasının zamanı geldiği savunulmaktadır.²⁴² Sonuçta, fiziksel varlık gereksinimli ekonomik bağıllık teorisinin ve Dİ kavramının günümüze uyarlanması kaçınılmazdır.²⁴³

Bu bölüm sonucunda, dijital ekonominin vergilendirilmesinde bir bağlantı kuralı eksikliğinin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu çerçevede 1920 Uzlaşması'na benzer bir şekilde, dijital ekonomide vergilendirme yetkilerinin *yeniden* dağılımı için yeni bir uzlaşma ortamı ("2020 Uzlaşması") gerekmektedir.²⁴⁴ Bu uzlaşma ortamı günümüzde OECD ev sahipliğinde gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu bağlamda OECD, dijital ekonomide vergilendirme yetkilerinin tahsisine ilişkin uzlaşmaya dayalı çözümlerin neler olabileceği üzerinde yoğun bir çalışma yürütmektedir. Çalışmanın geri kalanında OECD'nin bu çalışmaları ele alınacaktır.

²⁴⁰ Aydemir, Dijital Ekonomide (n 234) 158.

²⁴¹ Buna 5. maddeye ilişkin OECD Model Yorumu'nda yapılan birtakım değişiklikler kanıt olarak gösterilmektedir. Bu değişikliklerden birkaçına; Model Yorumu'na ressam örneğinin eklenmesi (¶12), elektronik ticaret ile ilgili bir bölümün dahil edilmesi (¶122-131), hizmet (service PE) Dİ'ne ilişkin açıklamaların dahil edilmesi (¶132-169) örnek olarak gösterilebilir. OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5).

²⁴² Dhuldhoya (n 180) 1-2; Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 148-149; Dijital ekonomi gerçeği sonucunda vergi gelirlerinin dengeli dağılımına yarayan bir araç olarak kurgulanan Dİ kavramı, bu dengeyi bozulmasına sebep olan bir ölçüt haline gelmiştir. Akçaoğlu, Genç Yaklaşımlar, s.346-347.

²⁴³ Aksi görüş için bkz. Lucas-Mas & Junquera-Varela (n 162) 37; Yazarlar, dijital iş modeli aracılığıyla bir yargı bölgesinde ticari faaliyette bulunan yabancı işletmelerin, bu bölgeden herhangi bir fayda elde etmedikleri için burada vergiye tâbi olmamaları gerektiğini savunmakta iken, bankacılık veya sigorta gibi düzenlenmiş yasal olarak daha çok düzenlenmiş sektörlerdeki işletmeleri bu yorumlarından istisna tutmuştur. Zira bu işletmeler, ilgili yargı bölgesinin sağladığı yasal koruma ölçüsünde o bölgeden fayda sağlayan işletmelerdir.

²⁴⁴ Elliffe (n 60) 167; Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 289; Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 149; Öz (n 200) 184, 186.

2. BÖLÜM

BEPS PROJESİ EYLEM PLANI 1 ÇALIŞMALARI KAPSAMINDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bir önceki bölümde uluslararası vergi rejiminin mevcut normlarının, dijital ekonomi bağlamında etkin bir kaynak vergilendirmesi için yeterli olmadığı ancak bu vergilendirmenin temelindeki teorik yaklaşımların, bu vergilendirmeyi dijital ekonomide de meşru kıldığı açıklanmıştır. Sonuçta da mevcut uluslararası vergi kurallarının günümüz koşullarına uyarlanması gerekliliğinden bahsedilmiştir. Böyle bir uyarlama faaliyeti için küresel bir uzlaşma ortamının sağlanması gerekmektedir. Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin olarak uzun yıllardan beri çalışmalarda bulunan OECD, böyle bir uzlaşmayı sağlama amacındadır. Bu nedenle çalışmanın devamında OECD'nin bu konudaki çalışmaları ve getirilen çözüm önerileri incelenecektir.

Çalışmanın bu bölümü altında ilk olarak dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin OECD çalışmalarının başlangıcı olan kâr kaydırma ve matrah aşındırma davranışlarını esas alan BEPS Projesi ve bu Proje'ye dahil bir çalışma olan Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Sorunların Ele Alınması başlıklı Eylem Planı 1'in (bundan sonra "Eylem Planı 1" olarak adlandırılacaktır) genel bir görünümü aktarılacaktır. Eylem Planı 1 kapsamında ele alınan çalışma alanları; (1) dijital ekonomi ile şiddetlenen BEPS sorunları ve (2) dijital ekonominin yarattığı daha kapsamlı vergisel sorunlar şeklinde ayrıldığından, çalışmanın ilk başlığında ilgili sorunlar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Çalışmanın odak noktası dijital ekonominin yarattığı daha kapsamlı vergisel sorunlar olduğundan ve bu sorunlara çözüm önerileri 2015 tarihli Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Sorunların Ele Alınması başlıklı Eylem Planı 1 Nihai Raporu'nda (bundan sonra "2015 Nihai Raporu" olarak adlandırılacaktır) yer verildiğinden, bölümün geri kalanında ilgili Rapor detaylıca işlenecektir. Bölümün son başlığı altında ise günümüzdeki çalışmalara

ışık tutması amacıyla 2015 Nihai Raporu yayımlanması sonrası karşılaşılan tek taraflı önlemlere ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

2.1. BEPS Projesi ve Eylem Planı 1

BEPS Projesi, OECD'nin matrah aşındırma ve kâr kaydırma sorunlarını ele alan bir projesidir.²⁴⁵ Matrah aşındırma ve kâr kaydırma, kârları yapay bir şekilde vergilendirmenin olmadığı veya vergi oranlarının düşük olduğu ve ekonomik faaliyetin olmadığı veya az olduğu yerlere kaydırmak amacıyla, vergi kurallarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlanan vergi planlaması stratejilerini ifade etmektedir.²⁴⁶ Bu stratejiler sonucunda, özellikle ÇUİ'ler, birçok ülkede ya çok az kurumlar vergisi ödemekte ya da hiç ödememektedirler. Her yıl ÇUİ kârlarının yaklaşık %40'ı vergi cennetlerine kaydırılmaktadır. Bu oran, 200 milyar ABD dolarından fazla kurumlar vergisi geliriye denk gelmekte, bu da küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %10'una tekabül etmektedir.²⁴⁷

ÇUİ'lerin bu eğilimi ile mücadele etmek amacıyla G20, 2012 yılında OECD'yi bir eylem planı geliştirmekle görevlendirmiştir. OECD'nin görevi, mevcut uluslararası vergi sisteminin bu davranışları kolaylaştıran yönlerini düzeltmekti. Buna paralel olarak OECD, Haziran 2013'te onbeş maddelik bir Eylem Planı (BEPS Eylem Planı)²⁴⁸ yayınlamıştır. Bu raporlar ile genel olarak güdülen amaç, ÇVÖA'lar ve ülke mevzuatlarındaki boşluklardan veya farklı ülke mevzuatlarındaki uyumsuzluklardan faydalanılmasının önüne geçmek, vergilendirmenin değer yaratıldığı yerde, gerçek mahiyete uygun olarak gerçekleşmesini

²⁴⁵ Matrah aşındırma (*base erosion*) yaklaşımı yeni bir yaklaşım değildir. *Doernberg*, dijital ekonomi nedeniyle kaynak ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğramasına karşılık olarak, sınır aşan ödemeler üzerinden kaynakta kesinti yoluyla vergi alınmasını önermiştir. Öneride bu vergi, ödemeyi yapan mukim olmayanın yerel vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabiliyorsa tevkifata konu edilecektir. Bu yaklaşım hakkında bkz. Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 141-142; Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 209. Önerinin modern versiyonu için bkz. Andres Baez Moreno & Yariv Brauner, 'Policy Options Regarding Tax Challenges of the Digitalized Economy: Making a Case for Withholding Taxes' (2018) <<https://ssrn.com/abstract=3167124>> erişim tarihi 17.3.2022.

²⁴⁶ OECD, 'Flyer: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS' (OECD) <<https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>> erişim tarihi 19.3.2022.

²⁴⁷ 2018 yılına ait verilerle oluşturulmuş interaktif istatistik haritası için bkz. Missing Profits, 'Close to 40% of multinational profits are shifted to tax havens each year' <<https://missingprofits.world/>> erişim tarihi 8.5.2022;

²⁴⁸ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

sağlamak ve özellikle çok uluslu işletme gruplarının kendi içerisinde gerçekleşen işlemlerde saydamlığı artırmaktır.²⁴⁹ Bu Eylem Planları içerisinde, mevcut uluslararası vergi sisteminin BEPS davranışlarını kolaylaştıran bir yönü olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu da ele alınmıştır.

OECD iki yıllık bir zaman içerisinde, Eylem Planlarının her biri hakkında bir yol haritası çizen nihai raporları kamuoyuna sunmuş,²⁵⁰ sunulan bu raporlar Kasım 2015'te G20 Antalya Liderler Zirvesi'nde onaylanmıştır. Bu nihai raporlar ile geniş sayıda vergi planlaması ve vergiden kaçınma davranışları ele alınmış ve her bir başlık altında yapılması hedeflenen eylemler tespit edilmiştir. Bu başlıklar şu şekildedir: Dijital Ekonomiye İlişkin Vergisel Sorunların Ele Alınması (Eylem Planı 1), Hibrit Düzenlemelerin Etkilerinin Ortadan Kaldırılması (Eylem Planı 2), Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KYEK) Kurallarının Güçlendirilmesi (Eylem Planı 3), Faiz Giderleri veya Diğer Finansal Ödemeler Aracılığıyla Matrah Aşındırmanın Sınırlandırılması (Eylem Planı 4), Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesini Dikkate Alınarak Zararlı Vergi Uygulamaları ile Daha Etkin Mücadele Edilmesi (Eylem Planı 5), ÇVÖA'nın Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi (Eylem Planı 6), Daimi İş yeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasının Önlenmesi (Eylem Planı 7), Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratma Esası ile Uyumlu Hale Getirilmesi (Eylem Planları 8-9-10), BEPS'i Ölçme ve İzleme (Eylem Planı 11), Zorunlu İfşa Kuralları (Eylem Planı 12), Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama Rehberi (Eylem Planı 13), Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmalarını Daha Etkin Hale Getirmek (Eylem Planı 14) ve ÇVÖA'ları Değiştirmek için Çok Taraflı bir Enstrüman Geliştirme (Eylem Planı 15). Rapor başlıklarına bakılarak dahi, BEPS Projesi'nin uluslararası vergi hukuku literatüründe gerçekleştirilen en önemli projelerden biri olduğu söylenebilir.

²⁴⁹ Adnan Nas, 'Gelişmelerin Türkiye'ye Etkileri: Değerlendirme' in Funda Başaran Yavaşlar, Hakan Üzeltürk ve diğerleri (eds.) *VEHUP I. Yıllık Kongresi: Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye'ye Etkileri* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018) 198.

²⁵⁰ OECD, 'Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance' (OECD, 2015) <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>> erişim tarihi 12.12.2021.

Her ne kadar BEPS paketi esas olarak vergiden kaçınma veya agresif vergi planlaması davranışlarını önleme amacıyla olsa da bu tür davranışlar, uluslararası vergi camiasında hiç de yeni değildir.²⁵¹ Küreselleşme ve dijital iş modelleri gibi yeni gelişmeler, ÇÜİ'lerin özgün vergi planlaması yollarına başvurmalarına uygun koşullar yaratmış olabilir. Ancak bu uygun koşullar 2012 yılında birden ortaya çıkmış koşullar değildir. Diğer bir deyişle BEPS Projesi ile hedeflenen davranışlar, uzun yıllar mevcut olan uluslararası vergilendirme sorunlarıdır. Bu bağlamda, BEPS Projesi girişimine sebep olan başka nedenlerin de bulunması gerekir. Kanımızca bu nedenler, uluslararası vergi rekabeti ve en önemlisi medyanın tepkisidir.

Devletler mali politikalarının bir sonucu olarak, bazen dış yatırımcıyı çekmek bazen de yerel işletmeleri desteklemek amacıyla işletmelere vergisel teşvikler ve mali avantajlar sağlarlar. Örneğin ülkeler bazı ÇÜİ'lerin agresif vergi planlamalarına müsamaha göstermiştir.²⁵² Aynı şekilde, ÇÜİ'lerin kendi topraklarında tam mükellefiyet tesis etmelerini sağlamak adına ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını düşürmeye başladıkları görülmüştür.²⁵³ Tam rekabet ortamının oluşması halinde, kurumlar vergisi oranlarının sıfıra kadar düşmesi ve bu durumda artık vergi tahsil edilememesi durumu dahi oluşabilecektir. Bu durum literatürde dibe doğru yarış (*race to the bottom*) şeklinde ifade edilmektedir.²⁵⁴ İşletmelerin bu tür vergi teşviklerini seçmemesi için hiçbir neden de bulunmaz; bilindiği üzere işletmeler, vergi öncesi değil vergi sonrası kazançlarını maksimize etmeyi amaçlarlar.

²⁵¹ Yariv Brauner, 'What the BEPS?' (2014) 16 (2) Florida Tax Review 55, 71; Mindy Herzfeld, The Case Against BEPS - Lessons for Coordination (University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 18-3, 2017) 57.

²⁵² Elliffe (n 60) 110.

²⁵³ 2000- 2021 yılları arasında 94 ülkenin kurumlar vergisi oranı düşüşe uğramış, 13 ülkenin kurumsal vergisi oranı aynı kalmış ve yalnızca 4 ülkenin kurumlar vergisi oranı yükselmiştir. İstatistikler için bkz. OECD (2021), Corporate Tax Rate Statistics: Third Edition, OECD Publishing 5.

²⁵⁴ Öz (n 200) 53; ABD Hazine Bakanı Janet Yellen'in, küresel asgari kurumlar vergisine ilişkin olarak yaptığı şu konuşma dikkat çekicidir: "*Senelerdir ABD, kendi kendini yenilgiye uğratan bir uluslararası vergi rekabetine katılmış ve diğer ülkelerin vergi oranlarını düşürmelerini sağlamak için, kurumlar vergi oranlarını düşürmüştür. Sonuç, dibe doğru küresel bir yarıştı: Kim kurumsal oranlarını daha fazla ve daha hızlı düşürebilir?*" (yazar tarafından çevrilmiştir) CBC The Associated Press, '130 countries back OECD plan to set global minimum corporate tax rate Social Sharing' (CBC, 1.7.2021) <<https://www.cbc.ca/news/business/oecd-corporate-tax-rate-1.6087464>> erişim tarihi 12.12.2021. Sütun 2 çalışmaları sonucunda, %15 oranında küresel asgari kurumlar vergisi kabul edilerek uluslararası vergi rekabeti önlenmeye çalışılmıştır.

Geniş anlamıyla uluslararası vergi rekabeti ülkelerin benimsedikleri bu vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yaratmış olduğu dışsal etkilerdir.²⁵⁵ Her ne kadar bu vergi uygulamaları ülkelerin kendi politik görüşleri ile ilgili ve belirli bir noktaya kadar kabul edilebilir olsa da bu uygulamanın yatırımcının mukim olduğu ülke makamlarına zarar verici seviyeye ulaşması mümkündür. Yapılan araştırmalar göstermektedir ki, zarar verici uluslararası vergi rekabeti uygulamaları, vergi oranlarının en optimal şekilde belirlenmemesine ve dolayısıyla düşük kalitedeki kamu hizmetlerine sebep olmaktadır.²⁵⁶

Ülkelerin bireysel olarak almış oldukları politik kararların hangi seviyeden itibaren zarar verici vergi rekabeti uygulamasına dönüşeceği sorununa yanıt vermek zordur. OECD'ye göre, finansal yatırım ve sermayenin veya ona ilişkin vergi matrahının, diğer ülkelerin vergi matrahlarının agresif bir şekilde aşındırılması durumunda ortada yalnızca bir ülkenin vergi politikasının yarattığı dışsal etki söz konusu olmayacaktır. Bu durumda her ülkenin münferit vergi sisteminin özel koşullarını yansıtan politik tercih değil, bunun yerine başka bir ülkede gerçekleşen yatırım harcamalarını çekebilmek yahut başka bir ülkenin vergi düzeninden kaçınmayı kolaylaştırmak amacıyla özel olarak tasarlanmış vergi sistemi mevcut olmaktadır. Böyle bir durumda zarar verici uluslararası vergi rekabetinden söz edilebilecektir.²⁵⁷ Uluslararası vergi rekabeti ile birlikte, BEPS davranışlarının sayısı giderek artmış ve rekabet şiddetlenmiştir.

Giderek artan BEPS davranışları medyanın da gücü sayesinde kamuoyunda görünür hale gelmiştir. Gerçekten de birçok haber sitesi, ÇUI'lerin çoğunun vergiden kaçındığına ilişkin haberler yayınlamış ve bu haberler toplumun birçok kesimi tarafından ilgiyle karşılanmıştır. Öyle ki, BEPS Projesi'nin başladığı yıl olan 2012 yılının Pulitzer ödülü, “*en zengin şirketlerin yasal boşlukları kullanarak vergilerden nasıl kaçındıklarının*” anlatıldığı “*But Nobody Pays That*” yazısının yazarı David Kocieniewski'ye verilmiştir.²⁵⁸ Medyanın artan bu ilgisi nedeniyle sıradan bir vatandaş dahi emsallere uygunluk ilkesi gibi çok karmaşık

²⁵⁵ Öz (n 200) 53.

²⁵⁶ Öz (n 200) 56-57.

²⁵⁷ OECD (1999), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue OECD Publishing 16 ¶29.

²⁵⁸ The Pulitzer Prizes, 'David Kocieniewski of The New York Times' (Pulitzer, 2012) <<https://www.pulitzer.org/winners/david-kocieniewski>> erişim tarihi 17.3.2022.

vergi konularında yorumda ve eleştiride bulunur hale gelmiştir.²⁵⁹ Bu durum, sınır ötesi faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin kuralların düzenli olarak ihlal edildiği ve vergilerin yalnızca sıradan vatandaşlar tarafından ödendiği algısına sebebiyet olmuş ve bu tür davranışların önlenmesine yönelik bir kamuoyu baskısı oluşturmuştur.²⁶⁰ Artan medya faaliyetleri, BEPS Projesi'nin başlamasını da etkilemiş olacak ki BEPS Projesi ile “*sıradan insanın vergi sistemi adaletine olan güvenini yeniden kazanmaya*” yönelik “*acil bir ihtiyaca*” karşılık verileceği belirtilmiştir.²⁶¹ Dolayısıyla BEPS Projesi'nin ortaya çıkışını bu şekilde anlamak gerekmektedir.

Çalışma konumuz açısından değinilmelidir ki, BEPS Projesi yalnızca BEPS sorunlarını ele almamaktadır. Eylem Planı 1 buna en güçlü örnektir. Zira bu çalışmada belirli bir vergi planlaması davranışına odaklanılmamıştır. Daha önce de açıklandığı üzere, dijital ekonomi bazı temel özellikleri ile BEPS risklerini şiddetlendirse de benzersiz BEPS sorunları doğurmamıştır.²⁶² Eylem Planı 1'in esas odağı, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin olarak mevcut uluslararası vergi hukuku normlarında köklü değişiklikler yapmaktır. İlgili plan, dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunları hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirme açısından kapsamlı ve bütünsel bir yaklaşım ile ele almayı amaçlamıştır.²⁶³

²⁵⁹ ECIPE Occasional Paper (2014) (n 225) 2; Sissie Fung, 'The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project' (2017) 10 (2) Erasmus Law Review 76 <<https://ssrn.com/abstract=3087256>> erişim tarihi 17.3.2022; Medyanın ilgisini gösterir, 2012 yılına ait haberler için bkz. BBC, 'Facebook, Google and Microsoft 'avoiding \$3bn in tax in poorer nations' (BBC, 26.10.2020) <<https://www.bbc.com/news/business-54691572>> erişim tarihi 17.3.2022; Rupert Neate, 'Amazon had sales income of €44bn in Europe in 2020 but paid no corporation tax' (The Guardian, 4.5.2021) <<https://www.theguardian.com/technology/2021/may/04/amazon-sales-income-europe-corporation-tax-luxembourg>> erişim tarihi 17.3.2022; Tom Bergin, 'Special Report: How Starbucks avoids UK taxes' (Reuters, 15.10.12) <<https://www.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUKBRE89E0EX20121015>> erişim tarihi 17.3.2022.

²⁶⁰ Pascal Saint-Amans & Raffaele Russo, 'What the BEPS Are We Talking About?' (OECD Forum, 2013) <<https://www.oecd.org/forum/oecdyearbook/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>> erişim tarihi 17.3.2022.

²⁶¹ OECD (2015) Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 4. Esasen OECD yetkilileri de bunu kabul etmektedir; “...*OECD bu çağrıya göre hareket ediyor...*” Saint-Amans & Russo (n 260). Brauner, BEPS Projesi'nin kamuoyu memnuniyetsizliğini gidermeye yönelik ve açık bir amaçtan yoksun olduğunu savunmuştur. Yariv Brauner, 'International Approaches to BEPS: What is BEPS?' in Billur Yaltı (ed.) *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)* (1st edn., Beta Yayıncılık 2018) 37.

²⁶² OECD (2015), Addressing (n 127) 11; OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014 Deliverable, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 13; OECD (2018), Interim Report (n 152) 18.

²⁶³ OECD (2013) Action Plan (n 248) 14. Belirtelim ki, diğer Eylem Planları'ndan farklı bir amacı olan Eylem Planı 1 çalışmalarının BEPS paketi altına sıkıştırılması bu çalışmalar için bazı dezavantajlar yaratmıştır. Bu

Eylem Planı 1, bu sorunları ikiye ayırarak incelemiştir: (1) şiddetlenen BEPS sorunları ve (2) daha kapsamlı vergisel sorunlar. Çalışma konumuzu asıl ilgilendiren daha kapsamlı vergisel sorunlar olsa da bir sonraki başlık altında dijital ekonomi ile şiddetlenen BEPS sorunları ve BEPS Projesi ile nasıl bir çözüm geliştirildiği ele alınacaktır. Akabinde Eylem Planı 1'in tespit ettiği daha kapsamlı vergisel sorunlara yapılan çözüm önerilerine değinilecektir.

2.1.1. Dijital Ekonomi ile Şiddetlenen BEPS Sorunları

Hemen belirtelim ki Eylem Planı 1, dijital ekonominin şiddetlendirdiği BEPS sorunları ile ilgili olarak, diğer Eylem Planları'ndan ayrı bir çalışma gerçekleştirilmemiştir. Nitekim, OECD'ye göre her tür ekonomide olduğu gibi dijital ekonomi bağlamında yaşanan BEPS sorunları da zaten BEPS Projesi'nin ilgili Eylem Planları'ndaki çalışmalar ile tespit edilmiş ve bu konuda çözüm önerileri geliştirilmiştir. Dolayısıyla ayrı bir BEPS sorununu önlemeye yönelik olarak bir çalışma gerçekleştirilmemiştir.²⁶⁴ Buna rağmen önemlerine binaen, sonraki başlıkta dijital ekonomi ile şiddetlenen BEPS sorunlarına odaklanan bu diğer Eylem Planları çıktıklarına değinilecektir.

Daimi İş yeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasının Önlenmesi Eylem Planı 7 ve bu Eylem Planı sonuçlarının somutlaştırıldığı MLI'nın 12-15. maddeleri, komisyoncu tertipleri ve diğer yaygınlaşmış vergiden kaçınma stratejileri ile Dİ statüsünden yapay olarak kaçınılmasını önlemeye çalışmıştır.

Yukarıda da açıklandığı üzere bağımlı temsilci Dİ oluşabilmesi için temsilcinin işletme adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması ve 6. fıkra anlamında genel komisyon acentesi gibi bağımsız bir temsilci olmaması gerekmektedir. Komisyoncu tertiplerine sebebiyet veren husus, temsil ilişkilerinin Kara Avrupası hukuku ile Anglo-Sakson hukukunda farklı şekilde

duruma; nihai raporların iki yıl gibi çok kısa bir sürede hazırlanması ve bu nedenle ciddi ve derinlemesine bir araştırma, tartışma ve müzakere ortamının sağlanamaması, uluslararası koordinasyonu olumsuz etkileyen ve mevcut kuralların devamını savunan statükocu çıkar gruplarının bulunması, BEPS sorunlarının bir an önce elimine edilmesine ilişkin kamuoyu baskısı örnek olarak gösterilebilir. Reuven S. Avi-Yonah & Haiyan Xu, 'Evaluating BEPS' (2017) 10 (1) Erasmus Law Review 3, 6-7.

²⁶⁴ OECD (2015), Addressing (n 127) 12.

düzenlenmiş olmasıdır.²⁶⁵ Kara Avrupası hukukunda temsil yetkilerinde dolaylı ve doğrudan ayrımları yapılmaktadır. Doğrudan temsilde temsilci temsil edilen adına ve hesabına hukuki sonuçlar doğurabilmekteyken dolaylı temsilde temsilci kendi adına ancak temsil edilenin hesabına ve menfaatine faaliyette bulunur. İlkinde temsilci üçüncü kişiler ile yaptığı işlemler nedeniyle temsil edileni bağlarken, ikincisinde hukuken yalnızca kendisini bağlamaktadır. Anglo-Sakson hukukunda ise böyle bir ayırım bulunmamakta; çoğunlukla temsilci, adına veya hesabına yapmış olmasına bakılmaksızın, temsil edileni bağlamaktadır.

Komisyoncu tertipleri, kendi adına ancak mukim olmayan işletmenin hesabına satış yapan komisyoncuların durumlarını ifade etmektedir.²⁶⁶ Tipik bir komisyoncunun OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 5. fıkrası anlamında, mukim olmayan bir işletme "adına" ("*in the name of*") sözleşme akdetme yetkisi bulunmadığından, bir komisyoncunun bağımlı temsilci Dİ oluşturduğundan söz edilememektedir. Buradaki sorun, işletme adına değil de onun "hesabına (*on the behalf of*)" yapılan işlemlerin de (her ne kadar dolaylı da olsa) işletmeyi hukuken bağlamış kabul edilip edilmeyeceği sorunudur.²⁶⁷ Ayrıca 6. fıkroda bağımsız temsilciye örnek olarak açıkça genel komisyon acentesinin belirtilmesi, ilgili acente temsil edilen işletme "adına" işlemlerde bulursa dahi bağımlı temsilci Dİ oluşturmayacağı sonucuna götürmektedir.²⁶⁸ İlgili maddenin 5. ve 6. fıkralarındaki bu boşluklardan yararlanarak vergi planlaması yapan işletmeler komisyoncular ile yaptıkları anlaşmalar ile kaynak ülkede herhangi bir Dİ oluşturmaksızın bir faaliyet göstermekte ve

²⁶⁵ Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 207-208; Hernández (n 107) 172.

²⁶⁶ Akçaoğlu, BEPS Eylem 7 (n 75) 333.

²⁶⁷ Bu sorun yargı kararlarına da yansımıştır. *France vs. Zimmer Ltd.*, March 2010, Conseil D'Etat, Case No. 304715, 308525; *Zimmer* kararında ilk derece mahkemesinin komisyoncunun yaptığı aktivitelerin temsil ettiği işletmeyi bağlayabilmesi dolayısıyla, komisyoncunun bağımlı temsilci Dİ oluşturduğuna yönelik kararı bozulmuştur. Aynı minvalde, bağımlı temsilci Dİ'ye ilişkin hükümlerin, temsil edilen ile temsilcinin faaliyetleri ile bağlı kalmasını kuvvetli bir şekilde desteklediği ancak komisyoncu sözleşmelerinde bu hukuki bağın bulunmadığı yönünde bkz. *Norge vs. Dell Norge*, December 2011, HR, Case No. 2011/755; Aksi yönde bkz. *Spain vs. Dell*, June 2016, Supreme Court, Case No. 1475/2016; Bu kararda, bağımlı temsilci Dİ'de geçen "*bir teşebbüs adına hareket etmek*" ifadesinin, temsil edilen ile komisyoncu arasında doğrudan bir temsili zorunlu kılmadığı; bir bağımlı temsilci Dİ'de yalnızca temsil edileni bağlayan sözleşmeler akdetme kapasitesine değil, aynı zamanda temsil edilen ile temsilci arasındaki ilişkiye de dayandığı; bu nedenle komisyoncunun bağımlı Dİ oluşturabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Aradaki ilişkinin komisyoncu sözleşmesi olup olmadığı belirsiz olsa da *Roche* kararında da benzer bir sonuca ulaşılmıştır: *Spain vs. Roche*, January 2012, Supreme Court, Case No. 1626/2008.

²⁶⁸ Akçaoğlu, BEPS Eylem 7 (n 75) 336-337.

böyle bir komisyoncu da yalnızca hizmetleri karşılığında aldığı ücret (genellikle komisyon ücreti) üzerinden vergilendirilmektedir.

Komisyoncu tertiplerine şöyle bir örnek verilebilir: X ülkesinde yerleşik bir şirket olan X Co.'ın, X ülkesinde tıbbi ürünler sattığını ve bu konuda uzmanlaştığını varsayalım. Bu ürünler Y ülkesindeki kliniklere ve hastanelere, (X Co. ile aynı çok uluslu grubun üyeleri olan Y ülkesinde yerleşik olan) Y Co. tarafından satılmış olsun. X Co. ile Y Co. kendi aralarında bir komisyonculuk sözleşmesi yaparak Y Co.'nun hukuki statüsünü “komisyoncu” olarak değiştirir. Bu sözleşme uyarınca Y Co., tüm stokunu ve müşteri tabanını X Co.'ya devretmeyi ve Y ülkesinde kendi adına ancak X Co.'nun hesabına satış yapmayı kabul eder. Böyle bir tertip ile, Y Co.'nun Y ülkesindeki vergilendirilebilir kârları önemli ölçüde azaltılır.²⁶⁹ Bu BEPS sorununun azaltılması amacıyla Eylem Planı 7 ve MLI'nın 12. maddesinin 1. fıkrası ile düzenlemeye gidilmiş ve bir bağımlı temsilcinin, yalnızca işletme “adına” yaptığı faaliyetlerin değil, işletme “hesabına” (“*on behalf of*”) yaptığı faaliyetlerin de bağımlı temsilci Dİ kapsamına alınması öngörülmüştür.²⁷⁰

Bağımlı temsilci Dİ statüsünden kaçınılmasına ilişkin diğer bir uygulama da OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 5. fıkrasında belirtilen, bağımlı temsilcinin “sözleşme akdetme yetkisinin bulunması” gerekliliğinin dolanılmasıdır. İlgili fıkraya göre, bir temsilcinin sözleşme akdetme yetkisi bulunmuyor ise bağımlı olduğu söylenememektedir. Bu nedenle, sözleşmenin kurulmasında önemli rol üstlenmiş olsa da, temsilciye bu sözleşmeleri onaylama yetkisi verilmeyerek, bağımlı acente Dİ oluşmasının önlenmesi mümkündür.²⁷¹

²⁶⁹ OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 15.

²⁷⁰ OECD, 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting The Text of the MLI' (OECD) 19 <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>> erişim tarihi 22.5.2022.

²⁷¹ OECD (2015), Preventing the Artificial (n 269) 19-20. Bu uygulamaya şöyle bir örnek verilebilir: R Co.'nun bir yan kuruluşu olan S Co., R Co.'nun ürünlerinin S ülkesinde satılması için potansiyel müşterilere e-mailler gönderir, telefon konuşmaları yapar ve onları ziyaret eder. Bir müşteri ilgili ürünleri satın almaya ikna olduğunda ise S Co. çalışanları, ödenecek sabit fiyatı ve satın alım için R Co. ile çevrim içi bir sözleşme yapılacağını belirtir ve R Co. sözleşmelerinin standartlaşan şartlarını açıklar. Sözleşmelerin akdedilmesinde büyük rol oynayan S Co. çalışanları, ilgili sözleşmeleri onaylama yetkileri bulunmadığından, OECD Model Anlaşması kapsamında bağımlı temsilci Dİ olarak kabul edilememektedir. Bu olayı konu alan karar için bkz. *Knights of Columbus v. Her Majesty The Queen*, May 2008, 2008 TCC 307; Karara konu olaydaki temsilcinin, akdedilmesinde büyük rol oynadığı sözleşmelerin %90'ını temsil edilen işletme tarafından rutin olarak onaylanıyor olmasına rağmen, temsilcinin ilgili sözleşmeleri onay yetkisi bulunmadığından bağımlı temsilci

MLI'nın 12. maddesi kapsamında ise yine bir düzenlemeye gidilerek, sözleşmelerin akdedilmesinde mutaden başlıca rol oynayan ve sözleşmeleri esaslı bir değişiklik yapılmadan rutin olarak onaylanan temsilcilerin de sözleşme onaylama yetkilerinin bulunmasına bakılmaksızın, bağımlı temsilci Dİ olarak kabul edileceği öngörülmüştür.²⁷²

Dİ statüsünden diğer bir kaçınma yöntemi de yukarıda değinilen çevrim dışı elektronik ticaret faaliyetlerin, hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetleri düzenleyen OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. fıkrasında yer alan Dİ statüsü istisnalarından yararlanmasıdır. Örneğin, R ülkesi mukimi bir işletme, S ülkesindeki müşterilere çevrim içi olarak sattığı malları depolamak ve teslim etmek amacıyla önemli sayıda çalışanın çalıştığı bir depo bulundurabilir. Çok sayıda çalışan gerektiren ve önemli varlıkların bulunduğu bu depo, işletmenin satım ve dağıtım faaliyetinin önemli bir parçasını oluşturuyor olsa da bu depolar aracılığıyla gerçekleştirilen depolama ve teslimat faaliyetleri, 4. fıkra anlamında hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olduğundan, sabit Dİ'den söz edilmesi mümkün değildir.²⁷³ Bu tür davranışları ele almak adına MLI'nın 13. maddesi 4. fıkranın f bendinde düzenlemeye gidilerek, OECD Model Anlaşması'nın ilgili fıkrasında belirtilen istisna listesinin yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı bir karaktere sahip olması durumunda geçerli olacağı öngörülmüştür.²⁷⁴ Bu düzenleme ile sabit Dİ'nin, hazırlayıcı ve yardımcı karakterin ötesine geçen ve iş modelinin stratejik olarak belirleyici bir parçasını oluşturan tesisleri de kapsayacak şekilde genişletilmesi amaçlanmıştır.

Dİ oluşmadığına karar verilmiştir. Aynı yönde bkz. *France vs Valueclick Ltd.*, Dec 2020, Supreme Administrative Court (CAA), Case No 420174.

²⁷² OECD (2015), Preventing the Artificial (n 269) 16-17. MLI (n 270) 19. Belirtelim ki, OECD Model Anlaşması Yorumu'nun MLI öncesi versiyonunda (2014); temsilcinin sözleşme akdetme yetkisine sahip olmasa da temsil edilen işletmenin sözleşme müzakerelerinde aktif bir dahiliyetinin bulunmamasının, işletmenin akdetme yetkisini temsilciye verdiğinin belirtisi olabileceği belirtilmekteydi. OECD (2019), Model Tax Convention (n 7) C(5)-117.

²⁷³ OECD (2015), Preventing the Artificial (n 269) 31.

²⁷⁴ MLI (n 270) 20.

Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratma Esası ile Uyumlu Hale Getirilmesi Eylem Planı 8, 9 ve 10 ile OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi güncellenmiştir. Transfer fiyatlandırması, bağlı işletmeler arasındaki maddi yahut gayrimaddi varlıklara ilişkin işlemlerin fiyatlandırılmasını ifade etmekte olup bu fiyatlandırma, bağlı işletmelerin vergiye tâbi kazancının tespiti bakımından önem arz etmektedir.²⁷⁵ ÇUI'ler, ilişkili oldukları işletmeler ile yapmış oldukları sınır ötesi işlemlerde serbest piyasa koşullarında belirlenecek transfer fiyatını manipüle ederek, farklı ülkelerin vergilendirme yetkisine tahsis edilmiş olan vergiye tâbi ticari kazancın miktarını etkileyebilmektedir. Olması gereken transfer fiyatının ve bu fiyattan sapıldığıının tespitinde uluslararası bir standart olarak emsallere uygunluk ilkesi (*arms length principle*) ön plana çıkmaktadır. OECD Model Anlaşması'nın 9. maddesinin 1. fıkrasında da hükmünü bulan bu ilkenin anlamı, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlem, aynı işlem ilişkisiz kişiler arasında yapılırdı nasıl sonuç doğuracak idiye o şekilde sonuç doğurmalıdır.²⁷⁶ Farklı bir sonuç ortaya çıkmış ise ilişkili işletmelerin vergisel yükümlükleri çarpıtılmış ve ilgili ülkelerin vergi matrahları aşındırılmış olabilir. Bu vergiden kaçınma davranışının etkilerinin düzeltilmesi için ise ilgili ülkelerin emsal fiyatı tespit etmek suretiyle vergi matrahlarında transfer fiyatlandırması düzeltmeleri yapılması gerekir.²⁷⁷

Emsallere uygunluk ilkesinin özünde karşılaştırılabilirlik analizi yatmaktadır. Bu analize göre, ilişkili işletmeler arasında gerçekleştirilen (kontrol edilen) işlemler ile ilişkisiz işletmeler arasında gerçekleştirilen (kontrol edilmeyen) ve karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerin kıyaslaması yapılmaktadır.²⁷⁸ Karşılaştırılabilirlik analizi emsal fiyatın tespitinde her zaman doğru ve kesin bir yöntem teşkil etmemektedir. Analiz edilen işlemin niteliğine uygun düştüğü ölçüde karşılaştırılabilir fiyat yönteminden başka; yeniden satış yöntemi, maliyet artı yöntemi, işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemi veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemi gibi yöntemler uygulanabilmektedir.²⁷⁹

²⁷⁵ Leyla Ateş, *Transfer Fiyatlandırması ve Vergileme* (1st edn. Turhan Kitabevi 2011) 1.

²⁷⁶ ibid 7; OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing 33.

²⁷⁷ Ateş (n 275) 67.

²⁷⁸ OECD (2017), Transfer Pricing (n 276) 34.

²⁷⁹ ibid 97-98.

BEPS Projesi ve özellikle Eylem Planı 8 ile ele alınmaya çalışılan agresif vergi planlaması davranışlarından en ön plana çıkanı, özellikle dijital ekonominin etkisiyle faydalanılmasında artış gösteren gayrimaddi varlıklara ilişkin işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla matrah aşındırılmasıdır. Özellikle ÇUİ gruplarının üretime ilişkin faaliyetlerini ve varlıklarını geliştirmekte olan ülkelere, tanıtıma ve pazarlamaya ilişkin varlıklarını ise düşük vergi oranına sahip ülkelerde konumlandırması, bu tür davranışları ele almaya yönelik isteği kuvvetlendirmiştir.²⁸⁰

Gayrimaddi varlıkların transferinde emsal bedele uygunluk ilkesine uyulup uyulmadığının tespitindeki güçlük, bu tür davranışların yaygınlaşmasına zemin hazırlamaktadır. Gerçekten de gayrimaddi varlıkların yer aldığı işlemlerde, ilgili gayrimaddi varlıkların benzersizliği, karşılaştırılabilir ve kontrol edilmeyen nitelikteki işlemlerin bulunmaması veya eksikliği, belirli bir gayrimaddi varlığın ÇUİ grubunun gelirine olan etkisini ayırtmadaki zorluk, ÇUİ grubu içerisindeki işletmelerin ilgili gayrimaddi varlığı yaratılması veya kullanılmasına ilişkin olarak ilişkisiz işletmeler arasında görülemeyecek düzeyde ve şekilde faaliyetler göstermesi gibi hususlar, gayrimaddi varlıkların emsal fiyatını belirlemedeki zorluklardan yalnızca birkaçıdır.²⁸¹ Bu gerekçe temelinde BEPS Projesi ile, mevcut transfer fiyatlandırması kurallarının uygulanması ile elde edilen sonuçların değerin yaratılması esası ile uyumsuz olduğu belirtilmiştir.²⁸²

Bu zorluğu ele almak adına OECD, Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin gayrimaddi varlıklara ilişkin bölümünde güncellemelere giderek, ülkelerin vergi idarelerine emsal bedelin tespitinde uygulanacak yöntemler hakkında yol göstermiştir. Böylece, gayrimaddi varlığın transferi²⁸³ veya kiralanması işlemlerinde ilgili varlığın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasında²⁸⁴ önemli işlevleri yerine getiren,

²⁸⁰ Mustafa Cemil Kara & Ersan Öz, 'Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS' (Şubat 2016) (414) Vergi Dünyası Dergisi 172, 177.

²⁸¹ OECD (2017), Transfer Pricing (n 276) 257 ¶6.33.

²⁸² OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 9.

²⁸³ Bir gayrimaddi varlığın transferi onun satın yahut lisans sözleşmesine konu edilmesi ile gerçekleştirilebilir. Ateş (n 275) 144; OECD (2017), Transfer Pricing (n 276) 257.

²⁸⁴ Bazı kaynaklarda bu incelemeye, DEMPE (“*development, enhancement, maintenance, protection and exploitation*”) analizi de denilmektedir. Kerem Kurt & Ayşenur Çıracı, 'Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi: DEMPE Analizi' (2019) 2 (7) Nazalı Gündem 13, 13; Gökçe Gücüyener, 'Gayri Maddi

önemli katkılarda bulunan ve ekonomik açıdan önemli riskleri gözeten ÇUI üyesi işletmelerin de uygun bir getiri elde etmesi ve aynı zamanda maliyetlere katlanması sağlanmaya çalışılmıştır.²⁸⁵ Bu incelemede ilgili gayrimaddi varlığa hukuken sahip olunması da zorunlu olarak aranmamaktadır.²⁸⁶ Bu analiz için, transfer veya kullanım konusu edilen gayrimaddi hakkın tanımlanması ve ilgili varlığa ilişkin sözleşmesel yapının ortaya konulması, sonrasında gayrimaddi varlığın geliştirilmesi ve iyileştirilmesinde rol oynayan kontrol edilen işlemler ve ÇUI grubu üyesi işletmeler tespit edilecektir.²⁸⁷ Daha sonra kontrol edilen işlemin yapısı belirlenerek bu işlemin bir gayrimaddi malın transferi niteliğinde olup olmadığı incelenecektir.²⁸⁸

Eylem Planı 9 ve 10 ise ÇUI grubu içerisinde, risk ve bu riske bağlı kârların paylaşılmasına veya fazla sermayenin transferine ilişkin sözleşmelerin ekonomik açıdan fiili durumu yansıtması konusunu ele almaktadır. Diğer bir anlatımla transfer fiyatlandırması kurallarında yapılan güncellemeyle, yalnızca sözleşmesel ilişkinin varlığı dayanak gösterilerek, uygun olmayan düzeydeki getirilerin iktisap edilmesi engellenmek istenmektedir.²⁸⁹ Bu çerçevede vergi idaresinin, tarafların gerçek ekonomik davranışlarını yansıtan kanıtlara ulaşabildiği durumlarda, gerekli olduğu ölçüde, herhangi bir sözleşme hükmüne eklemeler yapabileceği; zira belirli bir işlemin yalnızca sözleşmede resmedildiği şekilde gerçekleşmeyeceği vurgulanmıştır.²⁹⁰ Eylem Planı 10 özelinde ayrıca; üçüncü kişiler arasında gerçekleşmeyecek veya çok az düzeyde gerçekleşecek ve belirli bir işletme açısından ekonomik anlamda mantıklı olmayan işlemler, transfer fiyatlandırma yöntemleri kullanılarak kârı kaydırmaya yarayan işlemler veya matrahın aşındırılması adına “yönetim ücreti” veya “merkezi idare harcamaları” gibi adlarla yapılan düşük katma değerli hizmetlere ilişkin işlemler gibi diğer yüksek riskli konularda da düzenlemeler yapılmıştır.²⁹¹

Hakların Vergilendirilmesi: DEMPE Analizi’ in Billur Yaltı (derleyen) *Uluslararası Vergilendirmede Güncel Gelişmeler Konferans Raporu* (1st edn., TÜSİAD 2020) 55.

²⁸⁵ OECD (2017), Transfer Pricing (n 276) 257 ¶6.32.

²⁸⁶ Metin Duran, ‘OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Bölümünün Güncellenmesine İlişkin Çalışmalar’ (2013) (Mart 294) Vergi Sorunları Dergisi 143, 144.

²⁸⁷ Kurt & Çıracı (n 284) 15.

²⁸⁸ Duran (n 286) 144.

²⁸⁹ OECD (2015), Actions 8-10 2015 Final Reports (n 282) 13.

²⁹⁰ ibid 14.

²⁹¹ ibid 10, 141.

Kontrol Edilen Yabancı Kurum (“KYEK”) Kurallarının Güçlendirilmesi Eylem Planı 3 ile ülke mevzuatlarındaki KYEK kazancı kurallarının birbirleri ile uyumlaştırılması ve daha sıkı kurallar ile, diğer birçok BEPS davranışında olduğu gibi, ilişkili kişiler aracılığıyla kâr aktarımının önüne geçilmek amaçlanmıştır.²⁹² KYEK, farklı bir ülkenin vergi mükellefine ait ya da bunlar tarafından kontrol edilmekte olan kurumları tanımlarken,²⁹³ KYEK rejimi ile KEYK’nin kazancı, bağlı işletmenin kârı henüz dağıtılmamış olsa dahi dağıtılmış gibi, ilgili işletmenin ortaklarının mukim olduğu ülkede vergilendirilmektedir.²⁹⁴ Yurt dışındaki bağlı işletmenin ortakları olan yerli gerçek kişi ve kurumlara uygulanan bu rejim, ortakların bu iştirak üzerinde belirli ve sürekli bir oranda kontrol yetkisine sahip olması durumunda uygulanır.²⁹⁵ Bu rejim ile önlenmeye çalışılan davranış, yüksek oranlı vergi rejimine sahip ülkelerde mukim işletmelerin, özellikle sermaye hareketliliğini de kullanarak, mukim ülkedeki vergiye tabi kazancı düşük vergi oranının olduğu ya da vergilendirmenin olmadığı başka vergi rejimlerine kaydırmak suretiyle matrah aşındırılmasıdır. KEYK rejiminin bulunmadığı ülkelerde mukim vergilendirmesi KEYK’nin kâr dağıtımını yapmasına değin ertelenmekte, bu kurum ayrıcalıklı bir ülkede mukim ise belki de hiçbir zaman kâr dağıtımını yapılmayacağından mukim vergilendirmesinden kaçınılabilmektedir.²⁹⁶ Yatırımların başka ülkeye kaydırılması ile finansal kaynakların gerçeğe aykırı olarak paylaşılmasına sebep olan bu uygulamayı önlemeye yönelik olarak mukim ülke iç hukuklarında düzenlemeler yapılmıştır.²⁹⁷ Ülkemizde de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesi ile bu rejim düzenlenmiştir.²⁹⁸

²⁹² Kara & Öz (n 280) 175.

²⁹³ Hakan Erkuş & Leyla Ateş, ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi’ (2007) (Haziran 310) Vergi Dünyası Dergisi, 114.

²⁹⁴ Gülşen Gedik, *Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2014) 3.

²⁹⁵ Erkuş & Ateş (n 293) 115; Kontrol testi birçok şekilde düzenlenebilir. Örneğin, yerli gerçek kişi veya kurumun yurt dışı iştirak üzerinde %50’den fazla sermaye veya oy hakkına sahipse, bu iştiraki “kontrol” ettiği; en az %50 oranında böyle bir hakka sahipse iştirak üzerinde “önemli nüfuzu” bulunduğu, %50’den daha az oranda ancak ikamet ülkesindeki bir ortağın önemli nüfuzu varsa “nüfuzunun” bulunduğu şekilde düzenleme yapılabilir. Gedik (n 294) 4.

²⁹⁶ Erkuş & Ateş (n 293) 114.

²⁹⁷ Gedik (n 294) 2-3.

²⁹⁸ İlgili maddenin ilk fıkrasına göre diğer koşulları karşılandığı takdirde, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olarak kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılmamış veya dağıtılmasını Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir.

BEPS Eylem Planı 3, mukim ülke iç hukuklarındaki; KEYK'nın tanımına, KEYK'ya ilişkin istisnaların ve sınırlamaların belirlenmesine, KEYK kazancının tanımına, KEYK kazancının hesaplanmasına, KEYK kazancının ortaklara atfedilmesine ve çifte vergilendirmeyi engellemeye ve önlemeye ilişkin olan düzenlemelerin kuvvetlendirilmesinde rehberlik sağlama amacındadır.²⁹⁹ Bu Eylem Planı daha çok, küresel sermayenin çoğunluğuna sahip ve mukim ülke pozisyonundaki gelişmiş ülkeler tarafından yönlendirilmiştir.³⁰⁰

BEPS Eylem Planı 3 Nihai Raporu'nda³⁰¹ belirtilen önerileri detaylandırmak eldeki çalışmanın sınırlarını zorlayacak olsa da bu Eylem Planı ile dijital ekonominin kesiştiği noktaları işaret etmekte yarar vardır. Bu noktalar daha çok KEYK kazancının tanımlanmasına ilişkindir. Rapor'da, telif ücretleri ve dijital mal ve hizmetlerin satışından elde edilen gelir gibi, dijital ekonomide elde edilen tipik kazançların, KEYK kazancı içerisinde değerlendirilmesine önem verilmiştir. Yukarıda açıklanan Eylem Planı 8 ile de bağlantılı olarak, gayrimaddi varlıkların yer değiştirebilirliğindeki kolaylık KEYK rejimini de etkilemiş ve bu varlıklardan elde edilen kazançların mukim vergilendirilmesinden kaydırılmasına imkan tanımıştır. Bu tür kazançlar farklı biçimlere kolayca büründürülerek işletmeler, ülkelerin KEYK kazancının tespitindeki düzenleme farklılıklarından faydalanmıştır. Özellikle ortaklara atfedilecek KYEK kazancının tespitinde kategorik bir sınırlamaya giden KYEK rejimlerinde, dijital ekonomiden elde edilen gelirin bir kısmı gayrimaddi hak bedeli olarak etiketlenerek ortaklara atfedilebilir nitelikteki kurum kazancı olarak kabul etmektedir. Aynı şekilde KEYK'ye aktarılan ve KEYK'nin çok az değer kattığı veya hiç değer katmadığı telif hakkından elde edilen gelir, mukim ülke tarafından genellikle satış ve hizmet bedeli olarak kabul edilmekte ve KEYK kazancı kapsamına dahil

²⁹⁹ OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 9-10.

³⁰⁰ Jochen Lüdicke, 'Çok Uluslu Şirketlerin Hukuki Yapısı' in Funda Başaran Yavaşlar, Hakan Üzeltürk ve diğerleri (eds.) *VEHUP I. Yıllık Kongresi: Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye'ye Etkileri* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018) 26. KEYK kuralları, mukim ülkelerin vergi hasılatlarını korumaları için aldıkları tek taraflı önlemler olup kaynak ülkeleri de bu kuralları tolere etmektedirler. BEPS Projesi içerisinde böyle bir konunun ele alınması ile mukim ülkeler, kaynak ülkelerin zararına olacak şekilde, bu kuralları genişletmek istemektedir. Brauner, *International* (n 261) 47-48. Bu açıdan bakıldığında, kaynak ülke yararına olan diğer Eylem Planları karşısında (örneğin Eylem Planı 4, 7, 8, 9, 10), Eylem Planı 3'ün mukim ülkeleri yatıştırma amaçlı olduğu söylenebilir.

³⁰¹ OECD (2015), Actions 3 2015 Final Report (n 299).

edilmemektedir. Ancak BEPS endişelerini giderebilmek adına, BEPS Eylem Planı 3 ile kategorik sınırlamaların koşulsuz bir şekilde uygulanmaması tavsiye edilmektedir.³⁰²

OECD'ye göre, bu eylem planları yanında diğer BEPS Eylem Planları'nda da öngörülen önlemler, dijital ekonominin şiddetlendirdiği BEPS sorunlarını büyük ölçüde ele alacaktır. Ancak dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunlar içerisinde ikinci bir kategoride bulunan "daha kapsamlı vergisel sorunlar", bu BEPS eylem planları ile çözümlenemez durumdadır. Bu kapsamlı sorunlardan biri de, eldeki çalışmanın konusu olan bağlantı sorunudur. Çalışmanın devamında, daha kapsamlı vergisel sorunlara ilişkin olarak Eylem Planı 1 çalışmaları ile getirilen çözümleri açıklanacaktır.

2.1.2. Dijital Ekonominin Yarattığı Daha Kapsamlı Vergisel Sorunlar

2015 Nihai Raporu, dijital ekonominin birbirleri ile örtüşebilen, üç farklı daha geniş kapsamlı soruna yol açtığını belirtmiştir. Bunlar bağlantı, veri ve nitelendirme sorunlarıdır. Bağlantı sorunu, eldeki çalışmanın ilk bölümünde detaylıca açıklanmıştır. Veriye ilişkin vergisel sorunlar, değinildiği üzere, dijital iş modelleri aracılığıyla elde edilen verilere vergisel amaçlarla nasıl yaklaşılacağına, verilerden değer elde edilmesinde hangi fonksiyonların gerçekleştiğine ilişkindir. Bu sorunların bir değerlendirmesini yapmak çalışmanın kapsamını aşacağından başka bir detaylandırmaya gidilmemektedir.

Tanımlama sorunu ise, dijital mal veya hizmetlerin satışından elde edilen gelirlerin vergisel anlamda ne şekilde tanımlanacağı ve hangi uluslararası vergi hukuku kuralının uygulanacağına bilinmemesi, bu sebeple de bu kazançlar üzerinde vergilendirme yetkisinin tahsis edilememesi sorunudur. Bahsedildiği üzere ÇVÖA'larda ticari kazançtan başka gelir kategorileri de bulunmakta ve bu gelir kategorileri özelinde, Dİ kavramından farklı olan ölçütler aracılığıyla vergilendirme yetkileri paylaşımı yapılmaktadır. Her ne kadar eldeki çalışma kapsamında dijital ekonomide elde edilen gelirlerin büyük bir çoğunluğunun ticari kazanç gelir türünde olduğu varsayılarak inceleme yapılmış olsa da dijital ekonomi kapsamında elde edilen gelirlerin ticari kazançtan farklı bir türde olması ve farklı bir

³⁰² ibid 45-46.

vergilendirme rejimine konu edinmesi mümkündür. Tanımlama sorunu esasında bu noktaya parmak basmaktadır. Örneğin bulut bilişim hizmetleri sonucu elde edilen gelirlerin ticari kazanç mı, royalti ödemeleri mi yoksa teknik hizmet bedeli mi olduğu sorusu dijital ekonomideki tanımlama sorununa yöneliktir. Aynı şekilde, dijital ekonomide ortaya çıkan yeni iş modellerinde (akıllı robotlar, nesnelerin interneti, üç boyutlu yazıcı vb.) elde edilen kazançların vergisel amaçlarla nasıl nitelendirileceği de bu kapsamda karşımıza çıkmaktadır.³⁰³ En belirgin tanımlama sorunu OECD Model Anlaşması'nın 7. maddesinde düzenlenen ticari kazanç hükümleri ile 12. maddesinde düzenlenen gayrimaddi hak bedeli gelir türleri arasında olmaktadır.³⁰⁴ Tanımlama sorunu da ayrı bir çalışma konusu teşkil ettiğinden³⁰⁵ buraya kadarki açıklamalar ile yetinilmektedir.

BEPS Eylem Planı'nın 2015 Nihai Raporu'dan önce, dijital ekonominin yarattığı daha kapsamlı vergisel sorunlar ile ilgili ciddi bir çalışma yoktur.³⁰⁶ Bu Rapor'da dijital ekonominin kaynak/pazar ülkesi³⁰⁷ vergilendirilmesinde başlangıç noktası teşkil edebilecek orijinal çözüm önerileri ortaya atılmıştır. Bu öneriler, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin OECD'nin orijinal görüşlerini yansıtmaktadır. Zira çalışmanın devamında OECD/G20 çalışmalarından bahsedilecektir. Dolayısıyla hem günümüzde yapılan çalışmalar ile karşılaştırma yapılmasını sağlamak hem de bu çalışmalara alternatif seçeneklerin neler olabileceğine ilişkin bir izlenim sunmak adına bir sonraki başlıkta 2015 Nihai Raporu'nu ve çözüm önerilerini detaylandırma gereği duyuyoruz.

³⁰³ OECD (2015), Addressing (n 127) 99.

³⁰⁴ Akçaoğlu, Ulusal ve Uluslararası (n 14) 78.

³⁰⁵ Tanımlama sorununa ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz. ibid 75-87.

³⁰⁶ Marcel Olbert & Christoph Spengel, 'International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?' (2017) 9 (1) World Tax Journal IBFD 3, 11.

³⁰⁷ Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin çalışmalarda, dijital yollarla gelir elde edilen ülkelere "pazar ülkesi" (*market state*) tabiri kullanılmaktadır. Bu ülkeler de özünde, gelirin doğduğu ülkelerdir ve bu nedenle "kaynak ülkesi" sıfatını haizlerdir. Bu detayı vurgulamak adına çalışmada "kaynak/pazar ülkesi" tabiri kullanılmıştır.

2.2. 2015 Nihai Raporu Çözüm Önerileri

Bu başlık altında, 2015 Nihai Raporu’nda daha kapsamlı vergisel sorunlara getirilen üç çözüm önerisi; (1) önemli ekonomik mevcudiyet bağlantısı (*significant digital presence*, bundan sonra “ÖEM” olarak adlandırılacaktır), (2) kaynakta kesilecek bir vergi ve (3) dengeleme vergisi önerileri detaylandırılacaktır. Ancak bu önerilere ilişkin açıklamalardan önce, OECD’nin bu çözüm önerilerini ortaya atarken hangi ilkesel temelde hareket ettiğinin analiz edilmesini gerekli görmekteyiz. Bu sebeple bir sonraki başlıkta, dijital ekonominin vergilendirilmesindeki daha kapsamlı vergisel sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin esas aldığı genel ilkeler açıklanacaktır.

2.2.1. Çözüm önerilerinde esas alınan ilkeler

Daha kapsamlı vergisel sorunların çözümüne ilişkin yapılan teorik tartışmalarda, sunulan çözümlerin uygunluğunun değerlendirilmesinde belirli ilke ve kavramlardan faydalanıldığı görülmektedir. Bu ilke ve kavramları iki gruba ayırarak incelemeyi yararlı görmekteyiz: (1) Ottawa Konferansı (1998) ilkeleri ve (2) değer yaratma (“*value creation*”) kavramı. Sonraki başlıklarda bu ilkeler ve ilgili kavram açıklanacaktır.

2.2.1.1. Ottawa Konferansı (1998) ilkeleri

Dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunlara ilişkin çalışmalar, esasında BEPS Projesi ile başlamamıştır. 1990’lı yıllarda OECD, ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin mevcut ÇVÖA kurallarının elektronik ticarete uygulanabilirliğini araştırmak ve alternatif kural önerilerini incelemek amacıyla tüm ülkelerle birlikte çalışmalar yapmış ve çoğu ülkenin çaresiz kaldığı veya tek taraflı olarak hareket edemediği bir zamanda fikir birliğine varılmasını sağlamaya çalışmıştır.

O yıllarda ülkeler elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik olarak oldukça çeşitli yaklaşımlarda bulunmuştur. Bir yaklaşıma göre, elektronik ticarete tepkisiz kalınmaya devam edilmeli ya da teşvik yasası gibi özel bir düzenleme getirilerek elektronik ticaret

faaliyetlerinin vergiden muaf bir ortamda gerçekleşmesi sağlanmalıdır. Aksi yöndeki yaklaşıma göre ise, elektronik ticaret özelinde salınacak yeni bir vergi ile (“bit vergisi” gibi),³⁰⁸ bu faaliyetlerin özel olarak vergilendirilmesi gerekir. OECD’nin eski dönem çalışmalarında bu iki uç düşünce arasında çeşitlenen yaklaşım ve öneriler tartışılmıştır.

Bu çalışmalar sonucunda OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesine ilişkin Model Anlaşması Yorumu’na “*Elektronik ticaret*” başlıklı bir bölüm eklenmiş ve ağ sunucularının vergilendirilebilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.³⁰⁹ Ancak OECD Model Anlaşması’nın lafzında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir. Bunun nedeni, 1999 tarihli Final Raporu’nda, elektronik ticaretin tek başına “*mevcut kurallardan radikal bir ayrılmayı*” haklı kılmadığı görüşüydü.³¹⁰ Ancak günümüz koşullarında OECD’nin bu görüşten saptığını görmekteyiz.

Her ne kadar mevcut kurallarda değişiklik yapılmamış olsa da, OECD’nin bu yıllarda yaptığı çalışmalar önemlidir. Nitekim çalışmalar sırasında, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde esas alınacak vergilendirme ilkeleri kabul edilmiştir. *Ottawa Konferansı (1998) Elektronik Ticaret Vergilendirme Çerçeve Koşulları* adındaki bu ilkeler, günümüz çalışmalarına da bir temel sağlamaktadır. Gerçekten de Eylem Planı 1 çözüm önerileri yorumcuları, argümanlarını genellikle bu ilkelere dayandırmaktadır.³¹¹ Bu önemlerine binaen bu ilkeleri kısaca açıklamakta yarar görmekteyiz.³¹²

³⁰⁸ 1994’te ortaya atılan bu öneri, bir malı atom sayısına bölerek vergilendirmeye benzemektedir. Öneride dijital işlemler, her bit başına belirli bir miktarda vergi uygulanmasıyla vergilendirilecektir. İş dünyasından bit vergisi önerisinin makul olmadığı ve ayrımcı nitelikte olduğu iddialarının yükselmesi sonucunda bu öneri OECD gündeminden dışlanmıştı. Ekmekçi, Küreselleşme (n 204) 36, 50.

³⁰⁹ OECD, ‘Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5’, <<https://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>> erişim tarihi 12.5.2022.

³¹⁰ TAG’e göre, internetin sermaye ithal eden ülkelerin vergi gelirlerinde önemli bir düşüşe neden olduğuna dair gerçek bir kanıt yoktur. OECD (1999), Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? - Final Report, OECD Publishing 72 ¶350.

³¹¹ Buna rağmen OECD bu ilkelerin 2015 Nihai Raporu çözüm önerilerini değerlendirmede “*gerektiğinde*” kullanılabileceğini belirtmiştir. Bkz. OECD (2015), Addressing (n 127) 17.

³¹² OECD (1998), “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, OECD Publishing 4.

1. **Tarafsızlık (*neutrality*):** Bu ilkeye göre vergi, bir iş modelinin dijital olup olmadığına bakılmaksızın, tarafsız ve adil bir şekilde yükletilmelidir. Ayrıca vergilendirmede, dijital iş modellerinin kendi arasında da bir ayrıma gidilmemesi gerekir. Benzer işlemlerde bulunan benzer durumdaki mükellefler, benzer düzeyde vergilendirmeye tâbi tutulmalıdır. Bunun yanında işletmelerce alınan ticari kararların, vergiden ziyade ekonomik nedenlerle motive edilmesi sağlanmalıdır. Diğer bir deyişle, ekonomik kararları bozucu etkide bir vergilendirme yapılmamalıdır. Her ekonomide olduğu gibi dijital ekonomide de çifte vergilendirmeden uzak durulmalıdır.

Bu ilke günümüzdeki dijital ekonominin vergilendirilmesi tartışmalarında da güncelliğini korumaktadır. OECD'ye göre, dijital ekonomi giderek ekonominin kendisi haline geldiğinden, vergisel amaçlar bakımından dijital ekonomiyi ekonominin geri kalanından ayırmak (*ring-fence*) oldukça zordur.³¹³ Dijitalleşme tüm ekonomiye yayıldığından, *dijital* bir ekonomiyi tanımlamak ya da işletmeleri *daha çok dijital* veya *daha az dijital* şeklinde etiketlemek neredeyse imkânsızdır. Böyle bir etiketleme, ticari kararları bozucu etkiye de yol açabilecek niteliktedir. Bu sebeple bir yaklaşıma göre *dijital ekonomiye özgü* politika girişimleri ve özel yasal düzenlemeler, tarafsızlık ve adalet ilkesini zedeleyeceğinden potansiyel olarak kusurludur.³¹⁴

Kanımızca dijital ekonomiye özgü politika girişimleri, tarafsızlık ilkesini ihlal etmemektedir. İlk bölümde de belirtildiği üzere eldeki sorun, vergilendirme yetkilerinin paylaşımı kurallarının günümüze uyarlanamamasıdır. Bu durum, uluslararası vergi hukuku kurallarında bir boşluk yaratmıştır. Bu boşluk nedeniyle mevcut kurallar, ekonominin tümünü kapsayamamakta ve ekonominin tüm aktörlerine eşit şekilde muamele edilememektedir. Geleneksel ekonomiden farklı olarak dijital ekonomide kaynak vergilendirmesi işletmelerin inisiyatifine bırakılmış olup, tarafsızlık açıdan sorunlu bir durum yaratılmıştır.³¹⁵ Diğer bir

³¹³ OECD (2015), Addressing (n 127) 11. İngilizce'de kullanılan "*ring-fence*" fiili Türkçe'ye "*çitle çevrelemek/daire içine almak*" şeklinde çevrilmiştir. Eldeki çalışmada bu fiil, "*çevrelemek/ayırmak*" olarak ele alınmıştır.

³¹⁴ Ekmekci, Küreselleşme (n 204) 59; Bu görüş için bkz. Aqid Aslam & Alpa Shah, *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the "Digital Economy"* (IMF WP/20/76, International Monetary Fund 2020) 51. Ayrıca bkz. US Treasury Report, s.1: "*Tarafsızlık, elektronik işlemler üzerinde yeni veya ek bir vergi yükletilmesini reddeder.*".

³¹⁵ Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 191.

anlatımla, mevcut uluslararası vergi kuralları nedeniyle halihazırda bir eşitsizlik ortamı yaratılmış durumdadır. Dijital ekonomi odaklı politika girişimleri ise özünde bu boşluğu doldurulma amacındadır. Bu yolda yapılacak tüm girişimler, ister istemez, dijital ekonomiye özel bir muameleyi gerektirecektir. Böyle bir girişimi, ayrımcı olduğu gerekçesiyle dışlamak, döngüsel akıl yürütmelere ve sorunun sonsuza dek çözülememesine yol açar bir durumdur.³¹⁶

Tarafsızlık ilkesi özünde, aynı vergilendirme ilkeleri ve standartlarının tüm ekonomi için geçerli olmasını gerektirmektedir.³¹⁷ Dolayısıyla bu ilke dijital ekonominin, ekonominin geri kalanı ile (daha ağır veya daha *hafif* olmamak üzere) aynı derecede vergilendirmesini zorunlu kılar. Literatürde de dijital ekonominin, mevcut genel uygulamalara tâbi olmasına dair fikir birliği bulunmaktadır.³¹⁸ Böyle bir tâbilik, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununda olduğu gibi, mevcut genel uygulamalara ek açıklamalar, düzenlemeler, değişiklikler yahut gelişmeler gerektirebilir.³¹⁹ Bu revizelerin yapılması da tarafsızlık ilkesinin gereğidir.

2. Verimlilik (*efficiency*): Bu ilke, dijital ekonomiye ilişkin alınacak önlemlerde, mükellefler için uyum ve vergi makamları için idari maliyetlerin mümkün olduğunca en aza indirilmesini gerektirmektedir.

3. Kesinlik ve basitlik (*certainty and simplicity*): Tüm vergi kurallarında olduğu gibi, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin kurallarda da açık ve anlaşılır bir dil kullanılmalıdır. Böylece mükellefler, yükümlülüklerin ne zaman ve nerede doğacağını veya davranışlarının vergisel sonuçları önceden öngörebileceklerdir.

³¹⁶ Yariv Brauner & Pasquale Pistone, 'Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union' (2017) 71 (12) Bulletin for International Taxation IBFD 1, 5-6. İleride açıklanacak A Tutarı tasarısının bu gerekçe ile çözüme ulaşmada başarısız olacağını düşünmekteyiz. Bkz. [3.3.5.2. Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa çözüm olması açısından.](#)

³¹⁷ Yariv Brauner & Andres Baez Moreno, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy* (WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 -14, 2015) 10.

³¹⁸ OECD (2015), Addressing (n 91) 41; Budak (n 145) 62; Her ne kadar hukuki açıdan dijitalleşmenin getirdiği fırsatların yalnızca ticari nitelikte olduğu kabul edilerek vergiden kaçınma riskine sessiz kalırsa da mevcut durumda vergi yükünün ticari kararları bozucu etkide olmaması prensibi karşılanmamaktadır. Yaltı, Elektronik Ticarete (n 66) 191.

³¹⁹ Öz (n 200) 184; Hongler & Pistone (n 208) 16; Esasında bu yaklaşım, OECD kaynaklı bir yaklaşımdır. M. Süheyl Karakaya, *Tüketiciye Doğrudan Sunulan Dijital Hizmetlerin KDV Açısından Vergilendirilmesi* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2021) 9.

4. **Etkinlik ve adillik (*effectiveness and fairness*):** Dijital ekonomiye özgü alınacak önlemler ile doğru zamanda ve doğru miktarda vergi hasılatı üretilmelidir. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma davranışları en aza indirilmelidir. Bu tür eylemleri önlemeye yönelik oluşturulan kuralların, mevcut riskler ile orantılı olmasına özen gösterilmelidir.

Bu ilke de esasen, dijital ekonomiye özgü politika girişimlerinin doğrudan ayrımcı nitelikte olmayacağı görüşünü destekler niteliktedir. Zira bu ilke, dijital ekonominin doğru zamanda ve doğru tutarda vergi yükletilmesini gerektirir; diğer bir anlatımla bu ekonominin, vergiden muaf bir ortamda faaliyette bulunarak bir “sanal vergi cenneti” konumuna erişmesinin önüne geçmektedir. Aksi bir yorum, ülkelerin eğitim ve altyapı gibi asli kamu hizmetlerini sürdürebilmeleri için ihtiyaç duydukları vergi matrahından mahrum bırakmak demektir.³²⁰

5. **Esneklik (*Flexibility*):** Dijital ekonomiye özgü alınacak önlemlerin, teknolojik ve ticari hayattaki gelişmelere ayak uydurabilmeleri sağlanmalı, mümkün olduğunca esnek ve dinamik kurallar öngörülmalıdır.

2.2.1.2. “Değer yaratma” kavramı

OECD çalışmalarında ve OECD yetkililerinin söylemlerinde,³²¹ BEPS Projesi ile “*vergilendirilebilir kârların, değer yaratıldığı yer ile uyumlu hale getirileceği*” sıklıkla belirtilmiştir.³²² Bu çerçevede “değer yaratma” kavramının Eylem Planı 1 çözüm önerilerinde bir ilke olarak ele alındığı görülmektedir.³²³ Ancak daha önce de açıklandığı

³²⁰ Ekmekci, Küreselleşme (n 204) 60-61.

³²¹ OECD Secretary-General Angel Gurría; “*Bugün sunduğumuz önlemler, neredeyse bir yüzyılda uluslararası vergi kurallarında yapılan en temel değişiklikleri temsil ediyor: bunlar çifte vergisizliğe son verecek, vergilendirmenin ekonomik faaliyet ve değer yaratma ile daha iyi uyumlaştırılmasını kolaylaştıracak.*” (yazar tarafından çevrilmiştir) OECD, 'OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting' (OECD, 5.10.2015) <<https://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>> erişim tarihi 17.3.2022.

³²² Bu söylem, çoğunlukla “*ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer*” ile beraber kullanılmaktadır. Ancak, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ülke her zaman değer yaratıldığı ülke olmayabilir. Ayrıca, mevcut uluslararası vergi sistemi ülkelere, “ekonomik faaliyetin” gerçekleştiği yere göre vergilendirme yetkisi tahsis etmemektedir. Bu nedenle, mevcut yapının üzerine yeni ve tamamen farklı bir ilke daha yerleştirildiği söylenebilir. Devereux & Vella, Are We Heading Towards (n 28) 464; Herzfeld (n 251) 27.

³²³ Örneğin bkz. OECD (2015) Addressing, (n 91) 136; Vergilendirilebilir kârların, ekonomik faaliyetlerin ve değer yaratmanın gerçekleştiği yerle uyumlu olması gerektiği hakkında OECD (2018), Interim Report (n 152) 169.

üzere, OECD Model Anlaşması'nın hazırlanmasında böyle bir ölçüt kullanılmamıştır. Aynı durum kâr dağıtım kuralları ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi için de geçerlidir. Dolayısıyla ilgili kavram, geleneksel bir uluslararası vergi hukuku kavramı olmayıp uluslararası vergi arenasına BEPS Projesi ile girmiştir. Literatürde de akademisyenler ve uygulayıcılar, bu kavramın şimdiden uluslararası vergi hukukunun yeni paradigması olduğunu düşünmektedir.³²⁴

Her ne kadar “değer yaratma” kavramı, yeni bir paradigma olarak nitelendirilmiş olsa da, ilgili kavramın açık, müşterek ve nesnel bir tanımı yapılamamaktadır. Öyle ki, BEPS Projesi 8, 9 ve 10. Eylem Planları'nın başlığı, “Değer Yaratma ile Transfer Fiyatlandırmasının Sonuçlarının Uyumlu Hale Getirilmesi” olmasına rağmen bu kavram, ilgili Eylem Planı çerçevesinde de tanımlanmış durumda değildir.³²⁵

İlgili kavramın, bazı ülkelere daha önce de aktarılan kullanıcı/müşteri katılımı ile ilişkilendirildiği görülmüştür.³²⁶ OECD çalışmalarında ise dijital iş modellerinin diğer ortak özelliklerinin de (iş faaliyetlerinin küreselleşmesi, gayrimaddi varlıkların önemi gibi) işletmeye bir değer yarattığından söz edilmiştir.³²⁷ Ancak vergisel sonuçları bakımından değer yaratmanın ne olduğu yahut bu değer nerede yaratıldığı tamamen belirsiz kalmıştır.

Değerin nerede yaratıldığı bilinmese de onun nerede yaratılmadığı konusunda genel bir fikir birliği var gibi görünmektedir. Buna göre, işletmenin ne fiziksel varlığının ne de önemli bir ekonomik faaliyetinin bulunmadığı yetki alanlarında (örn. vergi cennetleri), değer yaratan

³²⁴ Olbert & Spengel (n 306) 9; Johanna Hey, "Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative' (2018) 72 (4/5) Bulletin for International Taxation IBFD 203, 203; Schön, Ten Questions (n 136) 280; Michael P. Devereux & John Vella, 'Value Creation As the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System' (2018) European Tax Policy Forum Policy Paper 5 <<https://ssrn.com/abstract=3275759>> erişim tarihi 17.3.2022; Rasmi Ranjan Das, 'The Concept of Value Creation: Is It Relevant for the Allocation of Taxing Rights?' (2020) 74 (3) Bulletin for International Taxation IBFD 134, 135.

³²⁵ DEMPE Analizi ile beraber düşünüldüğünde ilgili Eylem Planları özelinde bu deyim, emsallere uygunluk ilkesinin doğru bir yorumlanması olduğu söylenebilir. Brauner, International (n 261) 56-57.

³²⁶ Bkz. HM Treasury (2018), Position Paper Updated (n 147); HM Treasury (2017), Position Paper (n 231); European Commission *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence* (European Commission, COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS), March 2018). European Commission *Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services* (European Commission, COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS), March 2018); Çolak (n 204) 276.

³²⁷ Örneğin bkz. OECD (2018), Interim Report (n 152) 23-87.

faaliyetler gerçekleşmemektedir.³²⁸ OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Direktörü *Pascal Saint-Amans*'ın verdiği bir beyan da bu yorumu doğrulamaktadır. Beyanda “değer yaratma” kavramının, kârların hiçbir ekonomik faaliyetin olmadığı yargı bölgelerine tahsis edilmesini önlemek için desteklendiği belirtilmiştir.³²⁹

OECD tarafından “değer yaratma” kavramının ortaya atılmasının nedeni, bu yeni paradigmanın vergilendirme yetkisinin tahsisi sorununa mevcut prensiplere nazaran daha iyi bir yanıt verebileceği görüşüdür.³³⁰ Bu kavram daha çok, geleneksel vergi sisteminin fiili tüm eksikliklerini gidermede ve ilgili sistemi 21. yüzyıla uygun hale getirmede yol gösterici olarak ortaya konulmuştur.³³¹ Bu amaç dikkate alındığında, terimin muğlaklığı esasen bu kavramın BEPS Projesi aktörleri arasında popüler olmasının nedenidir. Herkes vergilendirmenin değer yaratma ile uyumlu olması gerektiği konusunda hemfikirdir. Ancak bunun ne anlama geldiğine dair herkesin kendi görüşü vardır. Dolayısıyla bu yeni konsept, her bir tarafın kendi vergi politikası tercihlerini yansıtmaya izin verecek kadar esneklik. Literatürde de değer yaratmanın tamamen öznel olduğu belirtilmiştir.³³²

Uluslararası vergi hukuku literatüründe, bu kavramın ekonomik bağıllık ilkesi gibi yeni bir kaynak ilkesi mi yoksa mevcut ilkelerin yeniden dile getirilişi mi olduğu tartışılmıştır. *Baez*

³²⁸ Örneğin bkz. “*OECD/G20 BEPS Projesi'nin arkasındaki felsefe, kârların yapay olarak kaymasını ortadan kaldırmak ve vergilendirmeyi ekonomik faaliyet ve değer yaratma yeri ile yeniden hizalamaktır.*” OECD Sekretariat , 'OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2017-June 2018' (OECD, 2018) 8 <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022. Aleksandra Bal, '(Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts Solve Old Problems?' (2018) 72 (11) Bulletin for International Taxation IBFD 1, 3. Aynı görüşte Hey (n 324) 204 ve Das (n 324) 135.

³²⁹ Svitlana Buriak, 'A New Taxing Right for the Market Jurisdiction: Where Are the Limits?' (2020) 48 (3) Intertax 301, 302; Michael P. Devereux, 'The OECD Pillar One Proposal' (Oxford University Centre for Business Taxation, 22.10.2019) <<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/oecd-pillar-one-proposal>> erişim tarihi 8.5.2022. Bu çerçevede değer yaratma kavramının bir “negatif kaynak kuralı” olduğuna ilişkin olarak bkz. Adolfo Martin Jimenez, 'BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties' (7.8.2018) UCA Tax Working Papers 2018/1 6 <<https://ssrn.com/abstract=3215323>> erişim tarihi 8.5.2022.

³³⁰ Hey (n 324) 205.

³³¹ Becker & Englisch, Taxing Where (n 166) 3.

³³² Itai Grinberg, 'International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate' (2019) (2145) Georgetown Law Faculty Publications and Other Works. 95 <<https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/2145>> erişim tarihi 18.3.2022; Bal (n 328) 3; *Das*'a göre de kavramın belirsizliği, birden fazla vergilendirme hakkı teorisini haklı çıkaracak şekilde tanımlanabileceğinden bu kavram kaos ve düzensizlik getirecektir. Das (n 324) 142. için bkz. *Herzfeld*, ilgili kavramın ülkeleri aynı hizada tutabilecek tutarlı ve anlayıştan yoksun olduğunu savunmuştur. Herzfeld (n 251) 18-21.

& Brauner, BEPS Projesi'nin mevcut kaynak – mukim vergilendirmesine olan güveni ve uluslararası vergi rejiminin temel yapısını koruyarak kaynak vergilendirmesini artırmaya çalıştığını ve değer yaratma kavramının da geleneksel kaynak ilkelerinin yalnızca bir yorumu olduğunu savunmuştur.³³³ Sapirie ise, bağlantı prensibinin öteden beri değer yaratıldığı yer esasına dayandığını iddia etmiştir.³³⁴ García'nın görüşüne göre de değer yaratma konsepti yeni değildir, daha çok kaynak prensibine yeni bir "isim" verilmiştir.³³⁵

Aksi görüş ise, temel uluslararası vergi standartlarının üzerine bu yeni ilkenin getirildiğini ve kaynak vergilendirilmesini gerektirmede yeni bir ilkenin ortaya çıkarıldığını savunmaktadır. Örneğin *Devereux & Vella*, mevcut sistemin zaten bu ilkeyi takip ettiği iddiasını açıkça yanlış bulmuştur. Nitekim mevcut sistem altında ülkeler, tam mükellef işletmelerin yurt dışı kazançlarını da vergilendirmektedir. Bu kazançlar bakımından, değer yaratma kavramının geniş bir yorumunda dahi, mukim ülkede herhangi bir değer yaratıldığı söylenemez.³³⁶ Aynı yönde *Das* da değer yaratmanın ülkeler arasında vergilendirme yetkilerinin dağıtımında hiçbir zaman temel olarak alınmadığını, alınamayacağını ve almaması gerektiğini savunmaktadır.³³⁷

³³³ Brauner & Moreno, *Withholding Taxes* (n 317) 5. Benzer olarak *Becker & Englisch*, bu kavramın fayda prensibinin belirli bir yorumu ve geleneksel uluslararası vergi adaleti standartlarının yeniden bir ifadesi olduğunu belirtmiştir. *Becker & Englisch*, *Taxing Where* (n 166) 9; Aynı görüşte bkz. *Elliffé* (n 60) 41. *Hey* de bu kavramın fayda ilkesi, ödeme gücü ilkesi gibi kadim kaynak prensiplerinin yeni bir varyantı olduğunu savunmuştur. *Hey* (n 324) 205.

³³⁴ Marie Sapirie, 'Permanent Establishment and the Digital Economy' (2018) 72 (4a/Special Issue) *Bulletin for International Taxation IBFD* 1, 1. İngiliz Hazinesi de uluslararası vergi çerçevesinin, bir işletmenin kazançlarının, değer yarattığı ülkelerde vergilendirilmesine dayandığını belirtmiştir. HM Treasury (2018), *Position Paper Updated* (n 147) 4.

³³⁵ García (n 32) 340. *Schwarz* da değer yaratma kavramı ile ilgili olarak, yeni bir ürün veya fikir olduğuna inandırmak için "eski şarabın yeni bir şişeye döküldüğünden" bahsetmektedir. Jonathan Schwarz, 'Value Creation: Old wine in new bottles or new wine in old bottles?' (Kluwer International Tax Blog, 21.5.2015) <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/21/value-creation-old-wine-new-bottles-new-wine-old-bottles/>> erişim tarihi 18.3.2022.

³³⁶ *Devereux & Vella*, *Value Creation* (n 324) 3; Diğer bir eserlerinde yazarlar, temel uluslararası vergi standartlarının üzerine bu ilkenin getirilmesinin uluslararası kurumlar vergisi rejimini artık daha az ilkeli ve tutarlı hale getirdiğini; zira bazı durumlarda vergilendirme yetkilerinin değer yaratma ile uyumlu olacakken bazı hallerde olmayacağını belirtmiştir. Michael P. *Devereux & John Vella*, *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform* (Oxford Centre for Business Taxation, Working Paper 17/07 2017) 8.

³³⁷ *Das* (n 324) 134.

1920'lerde ülkelerin, ÇUI'lerin uluslararası gelirlerinin nasıl tahsis edilmesi gerektiği konusunda ekonomik bağlılık ilkesi ve onun belirteci Dİ kavramı üzerinde genel bir uzlaşmaya vardıkları unutulmamalıdır. Günümüzde BEPS Projesi aktörleri arasında “değer yaratma” kavramına ilişkin olarak benzer bir fikir birliğinin mevcut olduğunu söylemek zordur.³³⁸ Bu nedenle görüşümüze göre değer yaratma kavramı henüz bir *ilke* boyutuna ulaşmamıştır.

Bunun yanında kavramın kaynak vergilendirilmesinin “yeni bir gerekçesi” olduğu da söylenemez. Zira kavram esasında yeni hiçbir şey söylememekte, yalnızca gelir veya kazanç yerine “değer” terimini kullanmayı tercih etmektedir. Gelirin yaratıldığı yerde vergilendirilmesi ilkesi de ilk bölümde anlatıldığı üzere ekonomik bağlılık ilkesinden başka bir şey değildir. Bu gözleme ek olarak böyle bir ilkeye de esasında ihtiyaç yoktur. Daha önce de belirtildiği üzere ekonomik bağlılık ilkesi dijital dönüşüme yanıt verebilecek düzeydedir. Bu açıklamalar ışığında değer yaratma kavramının politik bir slogan olmaktan başka bir işlevi olmadığı söylenebilir.

2.2.2. Önemli ekonomik mevcudiyet bağlantısı önerisi

2015 Nihai Raporu'nda ortaya atılan ilk öneri, önemli ekonomik mevcudiyet bağlantısıdır.³³⁹ Rapor'da tartışılan çözüm önerilerinden sadece bu seçenek yeni bir bağlantı kuralı getirmektedir. Bu yeni kural, dijital işlemleri kapsayan bir bağlantı kuralı olarak Dİ

³³⁸ Çolak (n 204) 277. Bkz. OECD (2018), Interim Report (n 152) 171-173.

³³⁹ OECD (2015), Addressing (n 127) 108. İlgili öneri, “*önemli dijital mevcudiyet*” (ÖDM) olarak 2015 Nihai Raporu öncesinde de tartışılmıştır ancak o tarihlerde içerdiği koşullar açısından 2015 Nihai Raporu'ndan oldukça farklıdır. Bir işletmenin ÖDM oluşturabilmesi için tamamen demateriyalize olmuş dijital aktivitelerde (*fully dematerialised digital activities*) bulunması aranmıştır. OECD (2014) Action 1: 2014 Deliverable (n 262) 144. Öneri oldukça dar bir kapsama hitap etmekteydi. Öyle ki; tamamen demateriyalize dijital faaliyetler işletmenin “*ana faaliyeti*” olmalı, işletmenin “*tamamen veya önemli bir kısmı*” dijital ürünlere dayanmalı, ödemeler “*yalnızca*” elektronik yollarla yapılmalı ve müşteri ile iletişime geçmede “*kullanılan tek araç*” internet siteleri olmalıdır. Bu önerinin eleştirisi için bkz. Blum (n 131) 318.

düzenlemesini tamamlama amacındadır.³⁴⁰ Dolayısıyla bu öneri, mevcut Dİ düzenlemesini ilga etmemektedir.³⁴¹

Bu öneriye göre bir işletme, dijital iş modellerini kullanıyor olsa da kaynak/pazar ülkesi ile, belirli bir amaca yönelik ve sürekli bir etkileşimde bulunabilir. Böyle bir etkileşim gerçekleştirdiği takdirde bu işletmenin, o kaynak/pazar ülkesinde vergilendirilebilir bir ÖEM oluşturduğu kabul edilecektir. Rapor'a göre, şu üç ana kriter kümülatif olarak sağlandığı takdirde ÖEM'in mevcut olacağı öngörülmüştür: i) hasılat eşliğinin karşılanması, ii) yerel bir dijital platforma sahip olunması ve iii) belirli bir kullanıcı/müşteri tabanına ulaşılması.

ÖEM'in varlığı için ilk koşul kaynak/pazar ülkesinden elde edilen hasılatın belirli bir eşiği aşmasıdır. Bunun arkasında yatan neden, kullanıcı katılımının o ülkeden elde edilen hasılatı etkiliyor olmasıdır.³⁴² Gerçekten de kullanıcı katılımı, bir işletmenin sunduğu mal veya hizmetin değerini artırır ve/veya o işletmenin daha çok satış yapmasına neden olur. Bu durum doğrudan veya dolaylı olarak işletmenin o ülkeden elde ettiği hasılatı etkiler. Bu sebeple, bir işletme bir ülkeden ne kadar hasılat elde etmişse, kullanıcı tarafından o kadar değer yaratılmış durumdadır. Kaynak/pazar ülkesinden elde edilen hasılatın belirli bir eşiği aşması ise bu nedenle ÖEM'in en açık göstergesi olacaktır.³⁴³

³⁴⁰ Literatürde *Pistone & Hongler*, ayrı bir bağlantı kuralı oluşturmak yerine, 5. maddeye yeni bir fıkra eklenerek bağlantı sorununun çözülebileceğini savunmuşlardır. Yazarlara göre, Dİ kavramının günümüzdeki etkinliği sorgulansa da çözüm kavramın tamamen raftan kaldırılmak değil, dijital ekonomi özelinde yeniden yapılandırmak ve Dİ standartını korumaya devam etmektir. *Hongler & Pistone* (n 208) 16; Ancak *Petruzzi & Buriak*, dijital ekonominin vergilendirmesi ile ilgili olarak atılabilecek en iyi adımın, OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin lafzını kökten değiştirmek olduğunu savunmuştur. *Raffaele Petruzzi & Svitlana Buriak*, 'Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?' (2018) 72 (4a/Special Issue) Bulletin for International Taxation IBFD 1, 18.

³⁴¹ 2015 Nihai Raporu öncesinde önerilen bir seçenek, Dİ kavramını tamamen değiştiren “önemli mevcudiyet” bağlantı kuralıydı. Dİ kavramı unsurlarını da içeren bu kural, ilgili ülkedeki müşterilerle yakın bir ilişki kurmak suretiyle gerçekleştirilen mal veya hizmet satışlarını da Dİ kavramına dahil ediyordu. “Yakın ilişkinin” gerçekleşmesi için ise, yerel dilde oluşturulmuş bir internet sitesi, teslimlerin yerel tedarikçiler aracılığıyla gerçekleştirilmesi, ülkedeki bankacılık ve diğer olanakların kullanılması gibi koşullar öngörülmüştü. OECD (2014) Action 1: 2014 Deliverable (n 262) 146.

³⁴² Dijital ekonominin hasılat eşliğine dayalı vergi sonucunda tüketim yeri esasıyla vergilendirilecek olması, varış ilkesine dayalı tüketim vergisine benzerlik göstermektedir ve bu nedenle de eleştiri konusu edilmektedir. *Yaltı, Elektronik Ticarete* (n 66) 208.

³⁴³ Günümüzde yürürlükte olan dijital hizmet vergilerinin de teorik açıdan bu gerekçeye dayandığı söylenebilir.

Önemle belirtelim ki bu yaklaşım, kullanıcıların ikamet ettiği ülke ile ödeme yapan müşterilerin ikamet ettiği ülkenin aynı olduğu varsayımına dayanır.³⁴⁴ Dijital ekonomi bağlamında, kaynak/pazar ülkesinden sağlanan faydayı daha iyi temsil etmesi nedeniyle müşteri değil *kullanıcı* esaslı bir yaklaşım izlenmesi daha yerinde olurdu. Zira bir şirketin ne kadar çok kullanıcısı varsa, dijital varlığı o kadar önemli olacaktır.³⁴⁵

Literatürdeki görüşlere göre, sanal bir bağlantı kuralı tanımlamanın tek yolu, hasılat gibi nicel kriterlerin kullanılmasıdır.³⁴⁶ Nitekim *kullanıcı* veya *dijitallik* esaslı, nitel koşullar kolaylıkla kötüye kullanılabilir niteliktedir.³⁴⁷ Ancak nicel kriterlere dayalı bir kuralın *ya hep ya hiç* kuralı (*all-or-nothing rule*) oluşturabileceği de gözden kaçmamalıdır. Zira gün, kullanıcı sayısı, hasılat gibi sayısal eşikler mevzu bahis olduğunda, yalnızca bir eşik biriminin aşılması ile, hiç vergilendirilmeden tam vergilendirilmeye geçilmesi durumu söz konusu olacaktır.³⁴⁸

ÖEM'in oluşabilmesi için ikinci koşul olarak, işletmenin yerel bir dijital platforma sahip olması beklenir. Burada, mukim olmayan bir işletmenin faaliyet gösterdiği internet sitesi veya benzeri bir platformun, belirli bir *yerellik* düzeyini karşılaması aranmaktadır. Zira yerel bir platform aracılığıyla işletme, kaynak/pazar ülkesinde daha geniş bir kullanıcı/müşteri kitlesine ulaşabilir ve bu ülkenin ekonomisi ile sürekli bir etkileşimde bulunabilir. Bu çerçevede Rapor'a göre, örneğin şu koşullar ÖEM tanımına dahil edilebilir: platformun yerel

³⁴⁴ OECD (2015), Addressing (n 127) 108 §7.6.1.1. ¶278.

³⁴⁵ Hongler & Pistone (n 208) 24.

³⁴⁶ Burada *Cockfield*'in, 2003 yılı gibi erken bir dönemde ileri sürdüğü “nicel ekonomik varlık Dİ (*quantitative economic presence PE*)” önerisi akla gelmektedir. *Cockfield*, yalnızca 1.000.000.000 ABD Doları tutarındaki brüt hasılat eşğine dayanarak kaynak/pazar ülkesine vergilendirme yetkisinin tahsis edilmesi gerektiğini savunmuştur. Arthur J. Cockfield, 'Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test' (2003) 38 (3) Canadian Business Law Journal 400, 418; Avi-Yonah'ın “*sanal daimi iş yeri*” önerisi de aynı yöndedir. Bu öneride, herhangi bir takvim yılında ABD sınırları içerisindeki satışlardan 500.000 ABD Doları hasılatı aşan bir işletmenin ABD'de Dİ olduğu kabul edilebilecektir. Reuven S. Avi-Yonah, 'Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act' (2013) University of Michigan Public Law Research Paper No. 328 3 <<https://ssrn.com/abstract=2259127>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁴⁷ Moreno & Brauner, Policy Options (n 245) 14; Brauner & Moreno, Withholding Taxes (n 317) 18; Aynı yönde bkz. Petruzzi & Buriak (n 340) 18.

³⁴⁸ Ya hep-ya hiç kuralı ve süreklilik gereksinimi (*continuity requirement*) hakkında bkz. Schön, International Tax Coordination (n 3) 99-101.

dilde oluşturulması,³⁴⁹ platformun yerel alan adına (*local domain name*) sahip olması, platformda yerel pazarlama unsurlarına (örn. kaynak/pazar ülkesine özel indirimler veya promosyonlar) yer verilmesi, yerel ödeme araçlarının ilgili platforma entegre edilmesi.³⁵⁰

Son olarak, OEM'in belirli bir kullanıcı/müşteri tabanı büyüklüğüne ulaşması gerekir. Öneriye göre böyle bir büyüklüğe ulaşılmamasının tespitinde, OEM'in asgari bir "aylık aktif kullanıcı sayısına (*monthly active user*)" sahip olması kriteri kullanılabilir.³⁵¹ Ancak bir "kullanıcının" ne şekilde tanımlanacağı ve onun "aktif" olarak kabul edilebilmesi için hangi düzeyde bir etkileşimin gerekli olduğu muğlaktır. Buna ek olarak kullanıcı sayısının hesaplanmasında; çoklu hesaplar, *bot* hesaplar, kullanıcılar tarafından verilen yanlış bilgilerle oluşturulan sahte hesaplar (*catfishing*) gibi durumların da dikkate alınması gerekir. Her ne kadar çevrim içi ağ platformu işleten işletmeler bu tür uygulamaları engellemeye çalışsa ve bunun gerçekleşmesi için ciddi bir maliyete katlanmış olsalar da bu türden hesapların önlenemeyeceği düşünülmektedir.³⁵²

Belirli bir kullanıcı/müşteri tabanı büyüklüğünün tespitinde, aylık aktif kullanıcı sayısından başka kaynak/pazar ülkesinde mutaden akdedilen sözleşme sayısına da bakılabilir.

³⁴⁹ Kanımızca bu koşula bağlı kalınmaması gerekir. Nitekim günümüzde birçok arama motoru, çoğu internet sitesini yerel dile çevirebilmektedir. Bu nedenle işletmelerin, yerel dil ile oluşturulmuş bir platform için ek bir kaynak ayırmaması oldukça olasıdır.

³⁵⁰ Yerel ödeme seçenekleri güçlü bir kriterdir. Nitekim bu seçeneklerin ilgili platforma entegrasyonu, önemli kaynak gerektiren karmaşık, teknik, ticari ve yasal bir uygulamadır. Bir işletme belirli bir müşteri tabanına ulaşmayı istemedikçe, böyle bir yatırımı üstlenmesi beklenmez. OECD (2015), Addressing (n 127) 109 §7.6.1.2. ¶279.

³⁵¹ *Hongler & Pistone*, OEM önerisi ile oldukça benzerlik taşıyan "*digital Dİ*" önerilerinde, asgari aylık kullanıcı sayısı eşliğini 1.000 olarak belirlemişlerdir. Ancak yazarlar, kaynak/pazar ülkesinin telekomünikasyon altyapısının ne kadar kullanıldığının (yani kaynak/pazar ülkesinden elde edilen faydanın) tespiti amacıyla, "*kullanıcıların ilgili platformda harcadıkları zamanı*" esas alan bir eşğin kullanılmasının yerinde olacağını belirtmişlerdir. Yazarlar aynı zamanda kullanıcı sayısı eşğinin aşılmasından sonra bu pozisyonun belirli bir süre (örn. 12 ay) devam etmesi gerektiği görüşündedir. *Hongler & Pistone* (n 208) 25.

³⁵² *Digital Economy Group* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation 15. *Meta*, 2021'in 4. çeyreğinde sahte hesapların dünya çapındaki aylık aktif kullanıcı sayılarının yaklaşık %5'ini temsil ettiğini açıklamıştır. Şirket 2019'un ilk çeyreğinde, bu türdeki 2.2 milyar adet hesabı platformundan temizlemiştir. Meta Transparency Center, 'Fake Accounts' (Community Standards Enforcement Report, 2021) <<https://transparency.fb.com/data/community-standards-enforcement/fake-accounts/facebook/#content-actioned>> erişim tarihi 17.3.2022. Bu tür hesapları ölçmek de imkânsızdır. Zira bir kişi, milyonlarca *Meta* hesabı oluşturan bir yazılım programı kurabilir ve böylece tüm istatistikleri bozabilir. Jack Nicas, 'Why can't the social networks stop fake accounts?' (The New York Times, 8.12.2020) <<https://www.nytimes.com/2020/12/08/technology/why-cant-the-social-networks-stop-fake-accounts.html>> erişim tarihi 18.3.2022.

Kaynak/pazar ülkesi mukimi kullanıcılar, çevrim içi platformları ziyaret etmeden önce çoğunlukla "Hizmet Koşulları Sözleşmesi" adında bir sözleşmeyi kabul ederler. Bu şekilde akdedilen sözleşmelerin belirli eşiği karşılaması halinde, bu çevrim içi platformu işleten işletmelerin ÖEM oluşturacağı kabul edilebilir. Diğer bir kriter olarak da kaynak/pazar ülkesinden toplanan veri hacmi kullanılabilir.³⁵³

Sonuçta 2015 Nihai Raporu, içerikleri net olarak belirlenmemiş bu üç koşulun karşılanması durumunda ÖEM'in oluşacağını ve dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin kaynak/pazar ülkesinde vergilendirilebileceğini öngörmüştür. Ancak böyle bir ÖEM'e, bağımsız varlık yaklaşımını (*separate entity approach*) temel alan mevcut kâr dağıtım yöntemleri uyarınca neredeyse hiçbir gelir atfedilemeyecektir.³⁵⁴ Bu durum da yeni bir bağlantı kuralı tesis etmeyi uygulamada anlamsız bırakabilir niteliktedir. Bu nedenle, kaynak/pazar ülkesinde vergilendirmeyi mümkün kılabilmek için, bu yeni bağlantı kuralının yanı sıra mevcut kurallardan farklılaşan bir kâr tahsis yönteminin kabul edilmesi gerekmektedir.³⁵⁵

Bu konuda tartışılan bir yaklaşım "kısmi bölüştürme yönteminin (*fractional apportionment method*)" benimsenmesidir. Bu yöntemde, ana işletmenin kârı önceden belirlenmiş bir formül temelinde bağlı kuruluşlarına veya Dİ'lerine paylaştırılmaktadır.³⁵⁶ OECD'ye göre böyle bir yaklaşımın izlenmesi halinde faaliyetin, bağlı kuruluş veya Dİ yahut ÖEM aracılığıyla yürütülmesine bağlı olarak, birbirinden farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkacaktır.³⁵⁷ Bu nedenle böyle bir kâr tahsis kuralı benimsenmemelidir.

³⁵³ OECD (2015), Addressing (n 127) 110-111, §7.6.1.3. ¶280.

³⁵⁴ ibid §7.6.2.1 ¶285. Tek varlık (*single entity*) yaklaşımının aksine bağımsız varlık yaklaşımında, Dİ'nin bağlı olduğu işletmenin aynı sermaye veya borç özkaynak yapılanması içerisinde olduğu kabul edilmemekte, Dİ'nin bulunduğu ülkede aynı veya benzer koşullarda ticari faaliyette bulunan işletmelerle benzer sermaye, borç/öz kaynak yapılanması içerisinde olduğu varsayılır. Karadağ (n 44) 66.

³⁵⁵ Moreno & Brauner, Policy Options (n 245) 6; Aksi yönde bkz. Petruzzi & Buriak (n 340) 8-17 §5; Petruzzi & Buriak, klasik transfer fiyatlandırması yöntemlerinin; değer zinciri analizi ile (*value chain analysis*) dijital ekonomiye de uyarlanabileceğini savunarak aksi yönde bir çalışma yapmışlardır.

³⁵⁶ Bu kâr tahsis yöntemini savunan Hongler & Pistone, dijital işletmenin kârının üçte birini, kaynak/pazar ülkesine peşinen tahsis edilmesine dayalı bir "değiştirilmiş kâr bölüşümü yöntemini (*modified profit split method*)" önermiştir. Hongler & Pistone (n 208) 33-34.

³⁵⁷ OECD (2015), Addressing (n 127) 112 ¶288.

Tartışılan diğer bir kâr tahsis kuralı ise “varsayılan kâr yöntemidir (*deemed profit method*)”. Bu yöntem ile kaynak/pazar ülkesinden elde edilen hasıllardan, *varsayılan* giderlerin sabit bir oranı³⁵⁸ indirilmek suretiyle tahmini bir net gelir belirlenmektedir. Ancak bu yöntemin uygulanması halinde ÖEM’in, fiilen hiçbir gelir elde etmese dahi kaynak/pazar ülkesinde vergilendirilmesinden söz edilecektir. Bu durumun da adil olmayan bir sonuç olacağı açıktır. Bu yöntemleri gözden geçiren OECD, yeni bağlantı için hiçbir kâr tahsis kuralını önermemiştir.³⁵⁹ Literatürde ÖEM bağlantısı, Dİ kavramının geleceğini temsil eden en iyi alternatif olarak görülmüşse de³⁶⁰ kâr tahsisi sorununun çözülememesi bu öneriye yöneltilen en büyük eleştiri olmuştur.³⁶¹

Önemle belirtelim ki ÖEM bağlantısının uygulanabilmesi için mevcut ÇVÖA’ların yeniden müzakere edilmesi ve bu yeni vergilendirme yetkisinin ÇVÖA’lara dahil edilmesi gerekecektir.³⁶² Aksi halde, ÖEM bağlantısının uygulanması, Dİ koşullarını karşılamayan bir teşebbüsün *fiziksel olmayan mevcudiyetine* dayanılarak, Dİ koşullarını sağlamışçasına, vergilendirilmesine sebebiyet verecektir. Böyle bir durumda, ÇVÖA’nın aşımına (*treaty override*) yol açacak niteliktedir.³⁶³ Belirtelim ki, ÇVÖA’lara yeni ÖEM bağlantısı hükmünün eklenmesi de yeterli değildir. ÖEM kuralının uygulanması konusunda uzlaşan ülkelerin, iç hukuk kurallarını da buna göre uyarlamaları gerekir.³⁶⁴

³⁵⁸ Keyfi sonuçlara sebebiyet verilmemesi adına bu oranın ilgili endüstri ve sektör, sağlanan mal veya hizmetin türü gibi bir dizi faktöre bağlı olarak belirlenmesi yerinde olacaktır. Daha rafine ve adil bir yaklaşımda ise, belirli bir sektördeki vergi mükelleflerini sermaye, ciro, çalışan sayısı gibi faktörlere dayanarak ayrı ayrı sınıflandırmalara tâbi tutmak ve bu sınıflandırmalara göre bir oran belirlemektir. *ibid* 113 ¶291.

³⁵⁹ Hongler & Pistone (n 208) 33-34.

³⁶⁰ Dhuldhoya (n 180) 15-17; *Moreno & Brauner*’e göre, OECD Model Anlaşması’nın ticari kazançların vergilendirilmesini düzenleyen 7. maddesinde, net gelire dayalı vergilendirmenin esas olduğu açıktır. Diğer önerilerden farklı olarak, net gelire dayalı bir vergilendirme imkânı sunan ÖEM önerisinin bu nedenle en iyi alternatif olarak görülmesi normaldir. *Moreno & Brauner, Policy Options* (n 245) 20.

³⁶¹ Olbert & Spengel (n 306) 16.

³⁶² *Moreno & Brauner, Policy Options* (n 245) 24.

³⁶³ Georg Kofler & Gunter Mayr & Christoph Schlager, 'Taxation of the Digital Economy: "Quick Fixes" or Long-Term Solution?' (2017) 57 (12) *European Taxation* IBFD 523, 529; Sözleşmeye taraf bir devletin bilerek veya bilmeyerek, anlaşma hükmü ile uyuşmayan yeni bir kanun çıkarması halinde, ilgili anlaşma hükmünün sağladığı fayda eylemlerle bir şekilde bertaraf edileceğinden anlaşma aşımı uygulamasından söz etmek gerekecektir. Anlaşma aşımı kavramına ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz. A. Selçuk Özgenç, 'Vergi Anlaşmalarının Aşımı: Karşılaştırmalı İçtihat Örnekleri Üzerinden Türk Hukukuna İlişkin Çıkarımlar' (2016) (331) *Vergi Sorunları Dergisi* 133, 136.

³⁶⁴ *Blum* (n 131) 323.

Uygulamada ÖEM önerisi tek taraflı bir önlem olarak birçok ülkenin iç hukukunda hayata geçirilmiştir. Hindistan'ın Finans Kanunu (2018) ile Gelir Vergisi Kanunu'nun (1961) Bölüm 9(1)(i) Açıklama 2'de yaptığı değişiklik sonucunda, mukim olmayan işletmelerin ticari kazançlarının vergilendirilmesi için aranan bir şart olan *iş bağlantısı* terimine ÖEM kavramı da dahil edilmiştir.³⁶⁵ Mükellefin Hindistan'da bir ikametgâhı ya da iş yeri bulundurmasına bakılmaksızın uygulanacağı öngörülen bu düzenlemeye göre: i) herhangi bir mal, hizmet veya mülkten elde edilen hasılat 20.000.000 Hindistan Rupisi'ni (280.000 ABD Doları) aşıyorsa, veya ii) sistematik ve sürekli olarak ticari faaliyette veya etkileşimde bulunan kullanıcıların sayısı 300.000'i aşıyorsa, Hindistan'da ÖEM oluşmuş kabul edilecektir.³⁶⁶ Belirtilmelidir ki, Hindistan'ın bu ÖEM düzenlemesi neticede bir iç hukuk hükmüdür. Bu nedenle mükellefler için daha avantajlı ÇVÖA hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Hindistan'ın mevcut ÇVÖA'larının geleneksel Dİ kavramını içermesi nedeniyle mukim olmayan ve kapsam dahilindeki bir işletmenin ilgili ÇVÖA'ndan faydalanması muhtemeldir.³⁶⁷

Hindistan'daki düzenlemeden başka İsrail'de de ÖEM önerisinin uygulandığı görülmektedir.³⁶⁸ 11 Nisan 2016'da İsrail Vergi İdaresi tarafından yayınlanan bir sirküler ile, bir yabancı işletme tarafından ülke içerisindeki müşterilere sağlanan dijital hizmetlerin ÖEM oluşturması durumunda İsrail'de vergiye tâbi olabileceği kabul edilmiştir. ÖEM oluşturan durumlar ise geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Örneğin dijital (internet tabanlı) hizmet sağlayıcısı yabancı işletmenin; İsraili müşterilerle bu hizmetleri konu edinen önemli miktarda sözleşmesi varsa; işletmenin bu hizmetleri İsraili müşteriler tarafından yüksek

³⁶⁵ Bu düzenleme 1 Nisan 2022'den itibaren yürürlüktedir. EY Global, 'India issues thresholds for triggering "significant economic presence" in India' (EY Tax Alerts, 10.5.2021) <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/india-issues-thresholds-for-triggering--significant-economic-presence--in-india> erişim tarihi 18.3.2022.
³⁶⁶ Notification No. 41 /2021 [F. No. 370142/11/2018-TPL] / G. S. R. 314(E): Income-tax (13th Amendment) Rules, 2021.

³⁶⁷ KPMG, 'Tax Flash New' (Tax Flash New, 5.5.2021) <<https://www.in.kpmg.com/taxflashnews/KPMG-Flash-News-CBDT-notifies-thresholds-for-the-provisions-of-SEP.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.; Sanjay Sanghvi & Jugal Mundra, 'India: Taxing The Digital Economy – Thresholds For Constituting Significant Economic Presence Notified' (Mondaq, 7.5.2021) <<https://www.mondaq.com/india/income-tax/1066028/taxing-the-digital-economy-thresholds-for-constituting-significant-economic-presence-notified>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁶⁸ Orbitax The Tax Hub, 'Israel Adopts Virtual PE Concept Based on a Significant Digital Presence' (Orbitax, 19.4.2016) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel-Adopts-Virtual-PE-Conce-19025>> erişim tarihi 18.3.2022.

oranda kullanılmaktaysa veya ilgili işletmenin internet sitesi İsraili müşteriler tarafından kullanılmak üzere tasarlanmışsa (örn. İbranice dili, yerel indirimler ve pazarlama, yerel para birimi ve ödeme seçenekleri vb.) ve benzeri diğer faktörler bulunuyorsa ilgili işletme, herhangi bir fiziksel mevcudiyete sahip olmaksızın İsrail’de vergilendirilmektedir. Hindistan düzenlenmesinden farklı olarak, İsrail’in ÖEM iç hukuk düzenlemesinde herhangi bir hasılat eşiği bulunmamaktadır. Önemle belirtelim ki, bu iç hukuk önlemi yalnızca kapsamdaki işletmelerin İsrail ile ÇVÖA imzalamayan bir ülkede ikamet etmesi durumunda geçerlidir.³⁶⁹

Nijerya’da da 2019 Finans Kanunu ile 3 Şubat 2020 tarihinden itibaren yürürlükte olan ÖEM düzenlemesi kabul edilmiştir. Dijital faaliyetlerde bulunan yabancı bir işletmenin, Nijerya’da ÖEM oluşturmuş kabul edilebilmesi için ise kapsama alınan dört işlem türünden elde edilen hasılatın 25.000.000 Nijerya Nairası’nı (64.601 ABD Doları) aşması gerekmektedir. Söz konusu dört işlem türü ise, i) Nijerya’daki kişilere dijital içerik akışı veya dijital ürün indirme hizmeti sağlanması, ii) Nijeryalı kullanıcıların faaliyetleri hakkında toplanan verilerin internet siteleri veya uygulamalar gibi dijital bir arayüzde iletilmesi; iii) dijital bir platform aracılığıyla doğrudan veya dolaylı olarak mal veya hizmet sağlanması yahut iv) aracı platform hizmetleri sağlanması olarak belirlenmiştir. Belirtelim ki Nijerya ile ÇVÖA’sı bulunan bir ülkede ikamet eden işletmeler bu düzenlemeden etkilenmemektedir.³⁷⁰

³⁶⁹ OECD (2018), Interim Report (n 152) 137. Not edelim ki İsrail Hükümeti bütçe boşluklarını doldurmak için, bu iç hukuk önlemine ek olarak, (ÇVÖA korumasından faydalanan) *Facebook* ve *Google* gibi büyük dijital ÇÜİ’lerin vergilendirilmesine yönelik dijital hizmet vergisi ihdas etmeyi düşünmektedir. Orbitax The Tax Hub, 'Israel Considering Digital Services Tax' (Orbitax, 1.5.2019) <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel-Considering-Digital-Ser-37668>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁷⁰ PwC, 'Nigeria Issues Significant Economic Presence Order' (PwC, May 2020) <<https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/significant-economic-presence-order-may2020.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.; WTS Tax Update for the Digital Economy, 'Nigeria: The significant economic presence order 2020' (Blackwood Stone, August 2020) <https://blackwoodstone.com/wp-content/uploads/2020/08/WTS_Global_DigitalUpdate2020_Nigeria.pdf> erişim tarihi 18.3.2022.

Bu ülke uygulamaları haricinde; Slovakya³⁷¹ ve Endonezya'da³⁷² da ÖEM önerisi hayata geçirilmiş; Belçika'daki ÖEM düzenlemesi ise, OECD çalışmaları sonucunda ortaya çıkacak küresel bir çözümü beklemek üzere askıya alınmıştır.³⁷³

2.2.3. Kaynakta kesilecek bir vergi önerisi

2015 Raporu'nda yer verilen diğer bir çözüm önerisi ise, mukim olmayan işletmelerden çevrim içi olarak satın alınan mal ve hizmetlerin karşılığında yapılan ödemeler üzerinden kesilecek bir vergidir. OECD'ye göre bu vergi, hem brüt esaslı nihai bir vergi şeklinde³⁷⁴ hem de yukarıda açıklanan ÖEM bağlantı kuralının bir tahsilat mekanizması olarak öngörülebilir.³⁷⁵

2015 Nihai Raporu bu verginin kapsamını net olarak belirlememiştir. Ancak kapsama alınan işlemleri listelemek yerine daha genel bir tanım kullanılmasının yerinde olduğu belirtilmiştir. Örneğin mukim olmayanlarla yapılan tüm *uzaktan* satış işlemleri, böyle bir verginin kapsamına alınabilir.³⁷⁶ Böyle bir geniş tanımın benimsenmesi halinde, hem B2B işlemler hem de B2C işlemler verginin konusu kapsamında olacaktır.

B2B işlemler için bu vergiyi, mukim olmayan işletmeler ile işlem yapan mukim işletmeler beyan edip ödeyebilir. Ancak B2C olan işlemler söz konusu olduğunda vergiyi beyan etmesi ve ödemesi beklenen kişi, ilgili ülkede mukim olan tüketici olacaktır. Bu durum da uygulamada bir sorun yaratır niteliktedir, zira işlemin karşı tarafı olan mukim olmayan

³⁷¹ Orbitax The Tax Hub, 'Slovak Republic Publishes Release on New PE Rules for Digital Platforms' (Orbitax, 3.4.2018) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Slovak-Republic-Publishes-Rele-30507>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁷² Ichwan Sukardi & Sophia Jiaqian, 'Taxing the digital economy in Indonesia' (International Tax Review, 22.6.2020) <internationaltaxreview.com/article/b1ngz37n2ts6ct/taxing-the-digital-economy-in-indonesia> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁷³ KPMG, 'Belgium: Tax plans of new coalition government' (KPMG, 2.10.2020) <<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/10/tmf-belgium-tax-plans-new-coalition-government.html>> erişim tarihi: 22.5.2022.

³⁷⁴ *Kofler & Mayr & Schlager*'e göre tek tip nihai bir brüt vergi, eninde sonunda dijital ekonomideki tüm iş modellerin "aynı potada erimesine" sebebiyet verecektir. Bu öneri, çeşitli iş modellerinde değer yaratma derecelerinin çok farklı olduğu gerçeğini göz ardı etmektedir. *Kofler & Mayr & Schlager* (n 363) 529. Kanımızca bu sonuç, tarafsızlık ilkesine uyulması karşılığında ödenen bir bedeldir.

³⁷⁵ OECD (2015), *Addressing* (n 127) 115.

³⁷⁶ *ibid* 113.

işletmeden bir tüketicinin böyle bir vergiyi talep etmesi oldukça zordur.³⁷⁷ Diğer yandan, az tutarlarda da olabilecek böyle bir verginin beyan edilmesi ve ödenmesi gerektiği konusunda tüketicilerin bilinçlendirilmesi de bir başka zorluktur.

Bu konuda olası bir çözüm, verginin konusu kapsamına giren işlemlere üçüncü bir taraf olan, ödeme işlemine aracılık eden işletmelerin vergi kesintisi yapmasını zorunlu kılmak olabilir. Ancak bu yöntem de sorunludur. Nitekim bu kişiler ödemeye konu edinen işlemin niteliğini çoğu zaman bilmezler, yalnızca işlemin değeri ve onun transferi ile ilgilenirler. Dolayısıyla stopaj yükümlülüklerinin doğduğunun dahi farkında olmayabilirler.³⁷⁸ Bu farkındalığın sağlanabilmesi için de ilgili işlemin detaylarına erişilebilmesi gerekeceğinden, herhangi bir kişisel veri ihlaline sebebiyet verilmemesi adına, bu konuda yasal düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulacaktır. Bu sebeplerle bu verginin uygulanması aşamasında birçok sorun mevcut gözükmektedir.

Bu çözüm önerisinde verginin brüt gelir üzerinden alınabileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu fikir adil olmayan sonuçlar doğurabilecektir.³⁷⁹ Zira teknoloji ve rekabet gelişmesi ve hızlı ürün döngülerinin oluşması nedeniyle birçok dijital işletme, ürünlerin düzenli olarak geliştirilmesi ve bakımı veya yeni özelliklerin eklenmesi, pazarlama ve müşteri desteği gibi maliyet kalemlerine sahiptir. Adil bir vergilendirme için bu maliyet kalemlerinin brüt gelirden indirilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca brüt esaslı nihai vergilendirme, Dünya Ticaret Örgütü düzenlemelerinden doğan ticari yükümlülükler veya AB hukuku ile çelişiklere de yol açabilir. Zira benzer mal ve hizmeti satan yerli mükellefler net geliri esas alan kurumlar vergisine tâbi tutulurken mukim olmayan benzer türdeki işletmelere brüt geliri esas alan bir vergi yükletilecektir. Bu olumsuzluğun giderilmesinin bir yolu, söz konusu verginin oranının belirlenmesinde mükelleflerin kâr marjlarının dikkate alınması olabilir. Mukim olmayan bir

³⁷⁷ ibid 114; Aynı yönde bkz. Olbert & Spengel (n 306) 18.

³⁷⁸ Bu araçlar sıklıkla değiştirilebilir de olduğundan vergiden kaçınma stratejilerinin doğması muhtemeldir. Ayrıca bu tür düzenlemelerle ödeme işlemi aracısı işletmelere fazla bir uyum maliyeti yükleneceği açıktır. Blum (n 131) 324.

³⁷⁹ OECD (2015), Addressing (n 127) 115.

işletmenin kâr marjının belirlenmesi sorununda ise, aynı endüstri sınıfında faaliyet gösteren mukim işletmelerin uyguladıkları tipik kâr marjlarına bakılması bir çözüm teşkil edebilir.³⁸⁰

Bu sorunlar göz önünde bulundurulduğunda, stopaj vergisinin bağımsız bir seçenek olarak değil de ÖEM önerisinin tahsilat mekanizması olarak kullanılması, kanımızca dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa yönelik daha uygun bir yaklaşımdır.³⁸¹ Bu halde vergi beyannamesi vermeyi ve net gelirleri üzerinden vergilendirilmeyi kabul eden mükellefler için bir kayıt sistemi oluşturulabilir. Böylece ilgili mükelleflerin ödeyecekleri kurumlar vergisinden daha önce ödedikleri stopaj vergisinin indirilmesi sağlanabilir. Ancak net vergi yükümlülüğünün ödenmesi gereken stopaj tutarından fazla olması halinde mükellefte beyanname vermeme dürtüsü oluşabilecektir.³⁸²

Stopajla kesilecek bir vergi, dijital ekonominin vergilendirilmesinde hızlı bir çözüm olarak görülmektedir. ÖEM bağlantısı önerisi mevcut uluslararası vergi standartlarına uygun olsa bile böyle bir bağlantının ÇVÖA kapsamında nasıl uygulamaya konulacağı belirsizdir. Zira herhangi bir kâr tahsisi kuralı öngörülmemiştir. Kaynakta kesilecek bir verginin işleyişi ise kavramsal olarak katma değer vergisinden farklı değildir. Dolayısıyla katma değer vergisine benzer sorunlar ortaya çıkabilecek ve benzer çözümler bu vergi için de uygulanabilecektir.³⁸³

Önemle belirtelim ki (bağımsız olarak veya ÖEM bağlantısı ile birlikte uygulanmasına bağlı olmaksızın) iç hukukta düzenlenecek kaynakta kesilen bir verginin ÇVÖA'lar aşılması için, bu anlaşmaların sistematik olarak yeniden müzakeresi ve bu yönde bir düzenlemenin ilgili anlaşmalara dahil edilmesi gerekmektedir.³⁸⁴

³⁸⁰ Ancak bu brüt vergilendirmeden kaynaklanan sorunları özünde çözemeyecektir, zira net bazda çok yüksek olabilecek bir vergi oranı, brüt bazda “çok düşük” gibi görünebilir. Moreno & Brauner, Policy Options (n 245) 20. Brauner & Moreno, özellikle düşük vergilendiren veya hiç vergilendirilmeyen yetki alanlarına yapılan ödemeler üzerinden, (genel kurumlar vergisi oranının %15 olduğu varsayılarak) % 15 veya daha fazla bir oranda vergi kesilmesi gerektiğini düşünmektedir. Brauner & Moreno, Withholding Taxes (n 317) 7, 20.

³⁸¹ Aynı görüşte bkz. Kofler & Mayr & Schlager (n 363) 530.

³⁸² OECD (2015), Addressing (n 127) 115.

³⁸³ Brauner & Pistone (n 316) 5-6.

³⁸⁴ Moreno & Brauner, Policy Options (n 245) 23; Kofler & Mayr & Schlager (n 363) 529; Schön, International Tax Coordination (n 3) 27.

Kaynakta kesilecek verginin bir örneğini ülkemizde görebilmek mümkündür. 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca,³⁸⁵ internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya ilgili hizmetin verilmesine aracılık edenlere bu hizmetlere ilişkin olarak yapılacak ödemelerden, ödeme yapılan kişinin mükellefiyetine bakılmaksızın, gelir/kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Ödeme yapılan kişinin Türkiye’de mukim olmaması halinde %15 oranında uygulanan bu vergi, 1 Ocak 2019’dan beri yürürlüktedir.³⁸⁶ Daha önce de belirtildiği üzere, kaynakta kesilecek bir vergi ilgili ülkenin imzaladığı ÇVÖA’lardan doğan yükümlülüklerle aykırılık teşkil edebilecektir. Nitekim Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’lar kapsamında Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin varlığı, Dİ’nin varlığına bağlıdır. Bu hükmün kapsamını daraltan böyle bir verginin, anlaşma aşımı uygulaması teşkil etmemesi için, yalnızca ÇVÖA kapsamına girmeyen mükelleflere uygulanması gerekmektedir.³⁸⁷

Bu verginin hayata geçirildiği diğer ülke Meksika’dır. 1 Haziran 2020’den itibaren yürürlükte olan vergi uyarınca, Meksika’da mukim kişiler tarafından mal veya hizmet satmak için kullanılan ve tahsilatın yapılmasına aracılık eden sanal pazar yerleri ve paylaşım ekonomisi platformlarına yapılan ödemeler üzerinden en fazla %4 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.³⁸⁸

³⁸⁵ Çolak’a göre, ayrı bir vergi kanunu ile ihdas edilmiş somut bir vergi yükümlülüğü bulunmaksızın, bir vergi güvenlik müessesesi olan ve bir tahsil yöntemi teşkil eden tevkifat düzenlemesi ile vergi salınması mümkün değildir. Çolak (n 204) 129.

³⁸⁶ 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, Kabul Tarihi: 18.12.2018, RG 19.12.2018/30630; Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, RG 15.02.2019/30687; Aynı kapsam ve orandaki stopaj vergisi, 1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla Ukrayna’da da yürürlüktedir. Orbitax The Tax Hub, 'Ukraine Issues Guidance on Changes in Taxation for Suppliers of Electronic Services and Advertising from 2022' (Orbitax, 11.11.2021) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Ukraine-Issues-Guidance-on-Cha-48172>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁸⁷ Aynı yönde bkz. Numan Emre Ergin, ‘Online reklam hizmetlerinde stopaj bilmecesi’ (Dünya Gazetesi, 21.9.2020)<<https://www.dunya.com/kose-yazisi/online-reklam-hizmetlerinde-stopaj-bilmecesi/482318#:~:text=Karar>> erişim tarihi: 22.5.2022; Arif Aylluçtarhan & Emre Akın, ‘Dijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekniği ve Uluslararası Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi’ (2019) (369) 71, 84; Çolak (n 204) 128, 130; Bu vergiye ilişkin yapılan tarhiyatları ÇVÖA’lara aykırılık nedeniyle iptal eden kararların künyesi için bkz. Karakaya (n 319) 41.

³⁸⁸ İlgili verginin oranı, platformda gerçekleştirilen aktiviteye bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Platform taşımacılık hizmetlerine ilişkin ise %2,1; konaklama hizmetlerine ilişkin ise %4 veya mal ve hizmet satışlarına ilişkin ise %1 oranında tahsil edilecektir. Rodrigo Covarrubias, 'Fine tuning Mexico's digital economy' (International Tax Review, 29.6.2020) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1n124w09b5vpt/fine-tuning-mexicos-digital-economy>> erişim tarihi 22.5.2022.

2.2.4. Dengeleme vergisi çözüm önerisi

OECD'ye göre, ÖEM önerisi kapsamında yeni bir kâr tahsisi kuralı oluşturmaktan ve stopaj vergisinin uygulama zorluklarından kaçınmak için, kaynak/pazar ülkesinden elde edilen hasılat üzerinden alınan bir “dengeleme vergisi” salınabilir. Bazı ülkeler sigortacılık alanında faaliyet gösteren yabancı (*off-shore*) sağlayıcılara ödenen prim hasılatı üzerinden brüt bir dengeleme vergisi salmıştır. Bu vergi, tüm kurum kazançları üzerinden vergilendirilen yurt içi sigorta şirketleri ile; kaynak veya mukim ülkelerinde hiçbir kurumlar vergisine tâbi olmaksızın faaliyette bulunabilen yurt dışı sigorta şirketleri arasındaki eşitsizliği gidermeyi amaçlamıştır.³⁸⁹ OECD'ye göre böyle bir vergi, ülkenin vergi politikasına bağlı olarak, ÖEM bağlantısı ile birlikte veya tek başına uygulamaya konulabilir. Ancak OECD, böyle bir verginin mukim olmayan bir işletmenin ÖEM oluşturması koşuluyla ihdas edilmesini tavsiye etmiştir.³⁹⁰ Böylece ÖEM bağlantısında aranan hasılat eşiği sayesinde küçük ve orta ölçekli işletmelere aşırı yük bindirilmemesi amaçlanmıştır.³⁹¹

Bu öneri, 2015 Nihai Raporu öncesi çalışmalarda yer almadığından,³⁹² diğer çözüm önerilerinden farklı olarak herhangi bir tartışma sürecinden yararlanamamıştır. Bu sebeple 2015 Raporu içerisinde en az geliştirilen öneri olarak kalmıştır. Gerçekten de OECD, bu önerinin teknik özellikleri (kapsamı, mükellefi, uygulanması vs.) hakkında çok az açıklama yapmıştır. Önerilen verginin küresel anlamda tam olarak neyi eşitlemesi gerektiği ve neden kâr yerine toplam satış tutarı üzerinden alındığı tamamen belirsiz bırakılmıştır.³⁹³

Bu önerinin en somut ve uygulamadaki tek örneği, yine Hindistan'ın uygulamaya koyduğu dengeleme vergisidir.³⁹⁴ Hindistan, Finans Yasası (2016) Bölüm VIII'de yapılan düzenleme ile belirli dijital hizmetlere uygulanacak %2³⁹⁵ oranında bir dengeleme vergisi yürürlüğe

³⁸⁹ OECD (2015), Addressing (n 127) 115.

³⁹⁰ ibid. Aynı görüş için bkz; Hongler & Pistone (n 208) 10; Brauner & Pistone (n 316) 1.

³⁹¹ Moreno & Brauner, Policy Options (n 245) 7.

³⁹² Bkz. OECD (2014) Action 1: 2014 Deliverable (n 262).

³⁹³ Michael P. Devereux, 'A Marxist approach to international taxation' (Oxford University Centre for Business, 17.11.2017) <<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/marxist-approach-international-taxation>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁹⁴ Bkz. OECD (2018), Interim Report (n 152) 143-147.

³⁹⁵ Finans Yasası (2020) ile %6 olan bu oran, %2'ye düşürülmüştür. KPMG, 'India: Digital taxation, enlarging the scope of “equalisation levy”' (KPMG Insights, 24.3.2020)

koymuştur.³⁹⁶ Düzenlemenin ilk halinde verginin kapsamı; mukim bir işletme tarafından mukim olmayan bir işletmeye yapılan “çevrim içi reklam hizmeti” sağlanmasına yönelik işlemlerdi. Ancak Finans Yasası (2020) ile bu kapsam “elektronik ticarete mal veya hizmet sağlanmasına ilişkin işlemleri” kapsayacak şekilde genişletmiştir. Böylece bu vergi; B2B, B2C, sanal pazar yerleri üzerinden gerçekleştirilen veya dijital hizmetleri konu alan bir dizi dijital işlemi kapsamaktadır.³⁹⁷

Bu vergi, mukim olmayan işletme Hindistan’da iş yeri oluşturmuşsa ve kapsamdaki faaliyetler bu iş yerine etkin bir şekilde bağlıysa uygulama alanı bulmamaktadır. Başka bir deyişle mukim olmayan işletme Hindistan’da kurumlar vergisine tâbi ise, kapsama dahil olan hizmetler için aldığı ödemeler üzerinden dengeleme vergisi ödemeyecektir. Böylece çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır. Verginin, kapsamdaki işlemler karşılığında alınan ödemelerin bir mali yılda toplam 20.000.000 Hindistan Rubisi (yaklaşık 267.000 ABD Doları) tutarını aşması halinde uygulanması öngörülmüştür.³⁹⁸ Verginin mükellefi ödemeyi alan mukim olmayan işletmedir. Ancak, ödemeyi takip eden ayda dengeleme vergisini vergi idaresine ödemekle sorumlu olan, ödemeyi yapan Hindistan'da yerleşik işletmedir.

Bu vergi, Hindistan mevzuatına göre gelir üzerinden alınan bir vergi olarak değil, ödemeler için geçerli olan “işleme dayalı bir vergi” olarak sınıflandırılmaktadır. Hükümete göre, yeni bir bağlantı kuralı ya da stopaj seçenekleri, ÇVÖA’larda değişiklik yapılmasını gerektireceğinden tercih edilmemiştir.³⁹⁹ Dolayısıyla hükümet yetkilileri açıkça bu verginin ÇVÖA kapsamı dışında kalmasını amaçlamıştır. ÇVÖA kapsamı dışında kalmasıyla bu verginin potansiyel olarak çifte vergilendirmelere yol açacağı öngörülebilir. Örneğin mukim

<<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tnf-india-digital-taxation-enlarging-the-scope-of-equalisation-levy.html>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁹⁶ The Gazette of India, Extraordinary, Part II, dated May 14, 2016.

³⁹⁷ EY, 'India's Finance Bill 2021 clarifies scope of e-commerce Equalization Levy' (EY Tax News, 9.2.2021) <<https://taxnews.ey.com/news/2021-0299-indias-finance-act-2020-expands-scope-of-equalization-levy-to-include-e-commerce-supplies-or-services?uAlertID=Sd%2FG8rua1oj6%2F158EZ2AiA%3D%3D>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁹⁸ Rishi Kapadia & Saurabh Shah, 'Taxing cross-border e-commerce transactions in India' (International Tax Review, 5.5.2020) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1lhcnh3xpwdlf/taxing-cross-border-e-commerce-transactions-in-india>> erişim tarihi 18.3.2022.

³⁹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ashok K. Lahiri & Gautam Ray & D. P. Sengupta, *Equalisation Levy* (Brookings India Working Paper 02, January 2017) 15-16.

ülkesinde halihazırda kurumlar vergisine tâbi olan ve aynı zamanda Hindistan’da dengeleme vergisi mükellefi olan mukim olmayan bir işletme, ÇVÖA’dan yararlanamayacağından çifte vergilendirilme riski altındadır.⁴⁰⁰ Literatürde ise dengeleme vergisinin dizaynına bağlı olarak ne gelir üzerinden alınan bir vergi ne de tüketim vergisi olmadığı, mevcut doğrudan ve dolaylı vergilerin üzerine eklenen bir vergi olduğu ve ÇVÖA’ların kapsamı dışında kalacağı yönünde geniş bir fikir birliği vardır.⁴⁰¹

2.2.5. 2015 Nihai Raporu sonucu

2015 Nihai Raporu’nda yukarıda açıklanmış olan üç seçeneği tartışan OECD, dijital ekonominin vergilendirilmesinde nasıl bir yol izleyeceği ile alakalı olarak şu üç sonuca varmıştır;

i) 2015 Nihai Raporu’na göre ilk ve öncelikli olarak Dİ statüsü istisnalarına ilişkin MLI’nın 12. maddesi ile yapılan düzenlemelerin yürürlüğe konması beklenmelidir.

Bu sonuç literatürde oldukça eleştirilmiştir. Nitekim, Dİ kavramının istisnalarına ilişkin öngörülen bu değişikliklerin dijital ekonominin yol açtığı sorunlara yalnızca kısıtlı bir etkisi olacaktır.⁴⁰² OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesinde halen fiziksel varlık gereksinimi hâkim haldedir. MLI ile öngörülen düzenlemeler ile, yalnızca ürünün fiziki teslimatını gerektiren dijital iş modelleri hedeflenecektir. Ancak diğer iş modelleri söz konusu olduğunda bu değişiklikler, dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlara yanıt olmayacak ve ülkelerin vergilendirme yetkilerinin paylaşımına hiçbir etkide bulunmayacaktır. Buna ek olarak böyle bir sonuç, daha önce değinildiği üzere, Eylem Planı 1’in şiddetlenen BEPS sorunlarına değil de daha kapsamlı vergisel sorunlara odaklanma hedefi ile çelişmektedir. Dolayısıyla 2015 Nihai Raporu’nun öncelikli olarak bu tavsiyede bulunmuş olması kanımızca da yerinde değildir.

⁴⁰⁰ OECD (2018), Interim Report (n 152) 142.

⁴⁰¹ Schön, International Tax Coordination (n 3) 14; Brauner & Pistone (n 316) 2. Ayrıca bkz. OECD (2015), Addressing (n 127) 8.

⁴⁰² Olbert & Spengel (n 306) 16; Blum (n 131) 316; Hongler & Pistone (n 208) 13; Avi Yonah & Xu (n 263) 39.

ii) İkinci olarak 2015 Nihai Raporu, özellikle işletmeden tüketiciye olan dijital işlemlerde katma değer vergisi tahsilatının önemine değinmiş ve ülkelere, kurumlar vergisi gibi doğrudan vergilerden önce dolaylı vergiler yoluyla dijital ekonomiyi vergilendirme yoluna gitmelerini tavsiye etmiştir.⁴⁰³ İlk bölümde de bahsedildiği üzere, dijital ekonomi esas olarak doğrudan vergilendirmeye ilişkin uluslararası vergi kurallarında sorunlar yaratmıştır. Bu sorun nedeniyle de dijital iş modellerini kullanan işletmeler, diğer işletmelerden farklı olarak doğrudan vergiler açısından etkin bir şekilde vergilendirilememektedir. Bu sebeple, kanımızca bu sonuç da yerinde değildir.

iii) Üçüncü ve en önemli sonuç şudur ki; yukarıda analiz edilen üç seçenekten hiçbiri OECD nezdinde uygulanacak nihai bir çözüm olarak tavsiye edilmemiştir.⁴⁰⁴ OECD'ye göre bunun nedeni diğer Eylem Planları'nda geliştirilen önlemlerin şiddetlenen BEPS sorunları ile beraber daha kapsamlı vergisel sorunları da, en azından bazı yönleriyle, hafifletecek olmasıdır. Ayrıca OECD, kaynak/pazar ülkelerince dolaylı vergilerin etkin bir şekilde uygulanacağına güvenmiştir.⁴⁰⁵ Kendisi çekimser kalsa da OECD; ÇVÖA'lara uymaları koşuluyla,⁴⁰⁶ ülkelerin bu üç seçenekten herhangi birini "BEPS sorunlarına karşı ek güvence olarak" benimseyebileceklerini belirtmiştir.

Öncelikle, ülkelerin "BEPS sorunlarına karşı ek güvence olarak" bu üç seçenekten birini uygulamalarının önerilmesi dijital ekonomideki bağlantı sorununu görmezden gelmektir. Zira bu çalışmada sıklıkla açıklandığı üzere, "bağlantı sorunu" ile "şiddetlenen BEPS sorunları" birbirinden farklı uluslararası vergi sorunlarıdır. Zaten 2015 Nihai Raporu'nda önerilen çözümler de esas olarak BEPS sorunlarına karşı ek bir güvence başlığı altında önerilmemiş çözümler değildir. Yukarıda yapılmış olan açıklamalarda da görüleceği üzere

⁴⁰³ Bu tavsiyeye benzer olarak *Bal*, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin olarak kaynak/pazar ülkelerinin, tüketim vergileri yoluyla halihazırda uluslararası vergi hasılatından adil paylarını aldıklarını savunmuştur. *Bal* (n 328) 5.

⁴⁰⁴ *Brauner & Pistone*'a göre bu sonuç, öneriler üzerinde yeterli bir tartışma ortamı oluşmamasından ve nihayetinde önemli bir vergi hasılatı kaybından korkan katılımcı ülkeler arasında fikir birliğinin oluşmamasından kaynaklanmaktadır. *Brauner & Pistone* (n 316) 2.

⁴⁰⁵ Bu lafza bakıldığında OECD'nin 1999'daki sonuca benzer şekilde, uluslararası vergi standartlarından *radikal* bir ayrılmaya gerek olmadığını düşündüğü izlenimini almamak elde değildir.

⁴⁰⁶ Ancak bilinmektedir ve OECD tarafından da kabul edilmektedir ki mevcut halleriyle ÖEM bağlantısı veya stopaj seçenekleri ÇVÖA yükümlülüklerine uymamaktadır. Bunun önlenmesi için ilgili önlemlerin ÇVÖA'lara ne şekilde dahil edileceğinin de tartışılması gerekir. *Kofler & Mayr & Schlager* (n 363) 528.

OECD bizce yerinde olarak, hem kaynakta kesilecek vergi hem de dengeleme vergisi önerilerinde ÖEM bağlantısının takip edilmesini önerecek kadar bağlantı kuralı çözümünü önemli görmüştür. Bu durumda her ne kadar OECD, çalışmalarının başlangıç zamanlarında bağlantı konusunun “*abartılmaması gerektiğini*”⁴⁰⁷ düşünmüşse de bu yorumundan sapmış ve dijital ekonomide bağlantı çözümünü diğer çözümlerden adeta üstün bulmuştur. Görülmektedir ki OECD’nin kendisi dahi bu önerileri, “BEPS sorunlarına karşı ek bir güvence” olsun diye tartışmamış,⁴⁰⁸ dijital ekonominin vergilendirilmesine daha geniş bir perspektiften yaklaşmıştır. Dolayısıyla ülkelere bu yönde bir tavsiyede bulunulması OECD’nin kendi çalışmaları ile de çelişir durumdadır.

2015 Nihai Raporu vardığı bu üç sonuç nedeniyle birçok gözlemci tarafından bir hayal kırıklığı olarak nitelendirilmiştir.⁴⁰⁹ Gerçekten de Rapor, BEPS projesinin diğer Eylem Planları’na ilişkin nihai raporlardan farklı olarak, ülkeleri birtakım çözümlere davet etmiş ancak OECD tarafından benimsenmiş hiçbir özel tavsiye içermemiştir.⁴¹⁰ Bu durum, BEPS projesinin temel anlayışı ile çelişmektedir. Nitekim BEPS, özü ne olursa olsun tek taraflı eylemlerin başarılı olamaması ve herhangi bir reform için vergi politikalarının uluslararası koordinasyonunun gerektiği üzerine kurulu bir projedir. BEPS paketinin, uluslararası vergi standartlarını ve agresif vergi planlamasını “bütüncül” (*holistic*) bir şekilde ele alması gerekmektedir.⁴¹¹ Dijital ekonominin vergilendirilmesinin ülkelerin tek taraflı keyfiyetlerine bırakılması bu bütüncül yaklaşım ile çelişildiğini göstermektedir.⁴¹²

⁴⁰⁷ OECD (2015), Addressing (n 127) 100 ¶255; OECD (2014) Action 1: 2014 Deliverable (n 262) 128.

⁴⁰⁸ Burada Baker’ın şu sözlerini aktarmayı uygun bulmaktayız; “*herhangi bir nexus biçimi ancak devlet ile gerçek bir olgusal bağlantıyı temel alıyorsa ve bariz bir vergiden kaçınma davranışı için benimsenmiyorsa uygundur.*” Baker (n 1) 463.

⁴⁰⁹ Bu sonuçtan en fazla hüsrana uğrayan da ÖEM önerisi ile çözüme ulaşılmasını arzulayan Hindistan olmuştur. Brauner, International Approaches (n 261) 42.

⁴¹⁰ Bunun nedeni, OECD’nin dar bir zaman çizelgesi nedeniyle dijital ekonominin sunduğu zorluklarla ilgili kapsamlı bir analiz ve çözümü amaçlamamış olması gibi görünmektedir. Brauner, What the BEPS? (n 251) 73; Dhuldhoya (n 180) 17.

⁴¹¹ Ana Paula Dourado, 'May You Live in Interesting Times' (2016) 44 (1) Intertax 2, 2-3.

⁴¹² Aynı yönde Brauner, International Approaches (n 261) 42.

OECD'nin bu yaklaşımı ile ülkeler kendi kaderlerine bırakılmış ve birçok ülke tarafından tek taraflı tedbirlerin alınması tetiklenmiştir.⁴¹³ Örneğin, Hindistan hükümeti OEM bağlantı kuralı ilhamını 2015 Nihai Raporu'nda yer alan tavsiyelerden aldığını açıkça belirtmiştir.⁴¹⁴ Alınan bu tek taraflı önlemler güncel OECD çalışmalarını oldukça etkilemiştir. Bu önlemlerine binaen, ayrı bir başlıkta söz konusu tek taraflı önlemlere değinmenin yararlı olacağı düşünülmektedir.

2.3. Tek Taraflı Önlemler

2015 Nihai Raporu'nun bir sonucu olarak, 2015 Nihai Raporu çözüm önerilerinin yayınlanmasından günümüze kadarki süreçte, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin olarak ülkelerin tek taraflı önlem aldıklarına ve çeşitli türde *dijital vergiler* saldıklarına şahit olunmuştur. Bu dijital vergiler tasarımlarına bağlı olarak iki gruba ayrılabilir. İlk grup vergiler, ÇVÖA'larda değişiklik gerektiren tek taraflı önlemlerdir. Bu önlemler, yukarıda ülke örnekleri ile açıklanan ve 2015 Nihai Raporu'nda belirtilen OEM bağlantısı ve kaynakta kesilecek bir vergidir. İlgili önlemlerin dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununu çözebilecek kuvvete erişebilmesi için bu önlemlerin konu edindiği yeni vergilendirme yetkilerinin ÇVÖA'lara da dahil edilmesi gerekmektedir. Zira bağlantı sorunu sadece bir iç hukuk hükmü ile çözümlenemez. Aksi takdirde ortada bir anlaşma aşımı pratiği söz konusu olacak ve başta çifte (veya “çoklu”) vergilendirme sorunları olmak üzere birçok yeni uyumsuzluk ile karşılaşılacaktır.⁴¹⁵

İkinci grup önlemler ise, günümüzde oldukça yaygın olan,⁴¹⁶ AB Komisyonu icadı olduklarını söyleyebileceğimiz dijital hizmet vergileridir (bundan sonra “DHV” olarak

⁴¹³ Tahir Erdem, ‘Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye'nin Geldiği Yer Nedir?’ in Billur Yaltı (ed.) *Cross-Border Tax Challenges in the 21st Century* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018) 85; Karakaya (n 319) 11.

⁴¹⁴ Karanjot Singh Khurana & S. Vasudevan, 'Significant economic presence in Indian tax law: How significant will it be?' (International Tax Review, 29.6.2021) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1sgt2plmxj9df/significant-economic-presence-in-indian-tax-law-how-significant-will-it-be>> erişim tarihi 22.5.2022.

⁴¹⁵ Tahir Erdem, ‘Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi’ (2017 Eylül-Ekim) Mali Çözüm Dergisi 13, 21.

⁴¹⁶ Dijital hizmet vergileri; Arjantin, Avusturya, Fransa, İtalya, Kenya, Letonya, Polonya, İspanya, Tunus, Türkiye, Birleşik Krallık iç hukuklarında yürürlüğe konulmuştur. Tek taraflı önlemlerin güncel bir istatistiği

adlandırılacaktır). Türkiye’de de bu vergi türüne mensup “Dijital Hizmet Vergisi”, Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiştir.⁴¹⁷ Son bölümde detaylandırılacak olan Sütun 1 çalışmalarının daha iyi anlaşılabilmesi adına bu başlık altında ikinci grup tek taraflı önlemlerden DHV hakkında açıklama yapma gereği duymaktayız.

AB Komisyonu, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin olarak 2018 yılında yaptığı çalışmalarda biri uzun vadeli diğeri kısa vadeli olmak üzere iki farklı çözüm önerisi geliştirmiştir. Komisyon, Birlik nezdinde kabul edilecek uzun vadeli çözüm olarak OECD’nin ÖEM önerisine benzer bir “önemli dijital mevcudiyet” konseptini tanıtmıştır.⁴¹⁸ Üye devletlerin birkaçı tarafından uygulanan dijital vergilerin yeknesaklaştırılması amacıyla AB düzeyinde uygulamaya konulacak kısa vadeli çözüm olarak ise DHV önerilmiştir.⁴¹⁹ Öneri, Birlik nezdinde kabule uygun bulunmasa da⁴²⁰ birçok Avrupa ülkesi tarafından benimsenmiş ve küçük değişiklikler ile uygulanmaya başlanmıştır. DHV’nin arkasında yatan neden, AB ülkeleri arasında daha adil bir vergi geliri dağılımının sağlanması ve *değerin yaratıldığı yer* esas alınarak mevcut vergilendirme kurallarının yetersizliğinin düzeltilmesidir.⁴²¹

için bkz. KPMG, 'Taxation of the digitalized economy: Developments summary' (Updated: April 21, 2022) <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>> erişim tarihi 5.5.2022.

⁴¹⁷ Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 7194, Kabul Tarihi: 5.12.2019, RG 7.12.2019/30971. Hazine ve Maliye Bakanlığı Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 20.3.2020/31074.

⁴¹⁸ European Commission (2018), Significant Digital Presence (n 326)

⁴¹⁹ European Commission (2018), Digital Services Tax (n 326).

⁴²⁰ AB Yönergesi 27’ye karşı 4 oyla (İrlanda, İsveç, Danimarka ve Finlandiya) reddedilmiştir. Red yönde oy kullanan ülke yetkililerine göre bu verginin brüt gelire uygulanması nedeniyle, gelir vergisinin temel ilkelerinden sapmaktadır. *Spotify* gibi birçok büyük dijital şirkete ev sahipliği yapan İskandinav ülkeleri, önerilen verginin AB çıkarlarına aykırı olacağını ve uluslararası vergi reformu girişimlerinin OECD nezdinde ve küresel düzeyde yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. Reuters, 'Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover' (Reuters, 1.6.2018) <<https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax-idUSKCN1I1W337>> erişim tarihi 7.5.2022.

⁴²¹ DHV aynı zamanda, “*dijital ekonomide adil vergilendirmenin sağlanması mevzu bahis olduğunda, AB’nin harekete geçmedeki kararlılığının güçlü bir simgesini*” oluşturmaktadır. European Commission (2018), Digital Services Tax (n 326) 5. Bu populist ifadeden anlaşıldığı üzere, DHV esasen AB içerisinden ve dışarısından gelen “dijital ekonomiyi vergilendir” baskısının sakinleştirilmesine hizmet etmektedir. Andres Báez Moreno & Yariv Brauner, 'Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously ' (2019) University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 19-16, 41 <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3347503> erişim tarihi 7.5.2022.

Komisyon'un “*değerin yaratıldığı yer*” söylemi ile işaret ettiği daha önce de değinildiği üzere büyük ölçüde kullanıcı katılımına dayanan iş modelleridir.⁴²² DHV de bu nedenle kullanıcı katkısının daha önemli olduğu durumları kapsamayı amaçlamaktadır.⁴²³ Bu doğrultuda kullanıcı katılımı olmadan mevcut hallerinde var olamayacak işletmeleri ele almak adına,⁴²⁴ Komisyon verginin kapsamını şu faaliyetler ile belirlemiştir; (i) bir dijital arayüzün kullanıcılarını hedefleyen reklamların ilgili arayüze yerleştirilmesi; (ii) kullanıcıların diğer kullanıcıları bulmasına, onlarla etkileşime girmesine izin veren ve ayrıca doğrudan kullanıcılar arasında temel mal veya hizmet tedarikinin sağlanmasını kolaylaştırabilen çok taraflı dijital arayüzlerin kullanıma sunulması (“*aracılık*” hizmetleri); ve (iii) kullanıcılar hakkında toplanan ve bu tür kullanıcıların dijital arayüzlerdeki faaliyetlerinden üretilen verilerin aktarımı.⁴²⁵

Türkiye’de yürürlükte olan DHV’de ise ilgili Kanun’un 1. maddesi uyarınca DHV’nin konusu şu şekilde belirlenmiştir: i) dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri; ii) sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler; iii) kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri; iv) sayılan bu hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri.⁴²⁶

AB Komisyonu verginin uygulanmasını kârların vergilendirildiği yer ile değer yaratıldığı yer arasındaki farkın daha şiddetli olduğu durumları kapsayabilmek adına işletmenin: i) dünya çapındaki hasılatının 750.000.000 Euro’yu aşması ve ii) Birlik içinde elde ettiği vergiye tâbi hasılatının 50.000.000 Euro’yu aşması koşullarının gerçekleşmesi şartına

⁴²² European Commission (2018), Digital Services Tax (n 326) 2.

⁴²³ ibid 3-4.

⁴²⁴ ibid 7.

⁴²⁵ European Commission (2018), Digital Services Tax (n 326) 17.

⁴²⁶ Bir hizmetin dijital ortamda sunulması ve kullanıcının tespitinde IP (*internet protocol*) adresleri belirleyici olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla mükellefiyetin tespitinde kullanıcının kişisel verisine dayanılmaktadır. Bu konudaki eleştiri için bkz. Esra Ekmekci, Mahmut Kaşıkçı, Gülsen Güneş, Selin Ovalıoğlu, *Digital Services Tax in Turkey* (1st edn., Filiz Kitabevi 2021) 49.

bağlamıştır.⁴²⁷ Türkiye’de yürürlükte olan DHV’ye göre ise ilgili Kanun’un 4. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde kapsama alınan işlemlerden Türkiye’de elde edilen hasılatı 20.000.000 Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750.000.000 Euro’dan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar muafıdır.⁴²⁸

DHV, kapsamdaki faaliyetlerden elde edilen net gelire değil, hasılatı uygulanan bir vergidir. AB Komisyonu tarafından verginin oranı, kapsam içi hasılatın %3’ü olarak belirlenmiştir.⁴²⁹ İlgili Kanun’un 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca Türkiye’deki DHV’nin oranı ise %7.5’tir.⁴³⁰

Bu kısa açıklamalardan da görülebileceği üzere DHV, 2015 Nihai Raporu’nda önerilen ve yukarıda açıklanan “dengeleme vergisinin” somut bir örneği teşkil etmektedir. Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya maliye bakanlarınca imzalanan politik beyan da bu görüşümüzü doğrulamaktadır. Bu beyanda maliye bakanları dijital şirketler tarafından AB’den elde edilen hasılat üzerinde "*dengeleme vergisi*" konseptine dayalı bir verginin uygulanmasını istemiştir.⁴³¹ AB Komisyonu da bu çağrıya uygun hareket etmiştir. Literatürdeki birçok yazar da DHV’nin bir dengeleme vergisi olduğu görüşündedir.⁴³²

⁴²⁷ European Commission (2018), Digital Services Tax (n 326) 10.

⁴²⁸ Her ne kadar DHV Uygulama Genel Tebliği’nde bu hasılat eşikleri “*Muafiyet ve İstisnalar*” başlığı altında yer verilmişse de *Ekmekci ve diğerleri*, bu eşiklerin bir mükellefin verginin kapsamı dışında tutulmasına sebebiyet verdiğinden ve ilgili eşikleri aşan kişiler tüm hasılatları üzerinden vergiye tâbi tutulduğundan, vergi tekniği açısından bu düzenlemenin “muafiyet” veya “istisna” olarak görülemeyeceğini savunmuşlardır. *Ekmekci ve diğerleri* (n 426) 53.

⁴²⁹ Türkiye’de yürürlükte olan DHV’nin oranı %7.5’tur. %15 kâr marjı olan bir işletme için %23 oranındaki kurumlar vergisine eşit olan bu oran, çok düşük kâr marjı olan işletmeler için çok daha yüksek (örn. %5 kâr marjı için %63) bir orana denk olabilir. Joe Kennedy, 'Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come' (Information Technology & Innovation Foundation, 13.5.2019) <<https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>> erişim tarihi 7.5.2022.

⁴³⁰ Hasılat üzerinden alınan bir verginin 1982 Anayasası’nın mali güce göre vergilendirme ilkesini düzenleyen 73. maddesinin 1. fıkrasına aykırılığına ilişkin bkz. *Ekmekci ve diğerleri* (n 426) 94.

⁴³¹ Political Statement, 'Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy' (Ministero dell'Economia e delle Finanze, 9.9.2017) <https://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf> erişim tarihi 7.5.2022.

⁴³² Baez & Brauner, Post BEPS (n 421) 42; Johannes Becker & Joachim Englisch, 'EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal' (Kluwer International Tax Blog, 16.3.2018) <<http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>> erişim tarihi 7.5.2022; Georg Kofler & Julia Sinnig, 'Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax' in Werner

Dengeleme vergisi birçok yorumcu tarafından kabul edildiği üzere, ÇVÖA kapsamı dışında kalmaktadır.⁴³³ Aynı yorumun DHV için de yapılıp yapılamayacağı ise tartışmalıdır. DHV'nin ÇVÖA kapsamında kaldığı kabul edilecek olursa OECD Model Anlaşması'nın 5, 7 ve 23. maddelerine aykırılıktan söz edilebilecektir. Ancak literatürdeki ağırlıklı görüş, DHV'nin “*toplam gelir, toplam servet veya gelirin ya da servetin unsurları üzerinden alınan*”⁴³⁴ bir vergi olmadığı ve dolayısıyla ÇVÖA'ların kapsamı dışında kaldığını savunmaktadır.⁴³⁵

OECD, özellikle DHV gibi ÇVÖA kapsamına girmeyen tek taraflı önlemlerin çoğalması neticesinde 2018 yılında, bu tür önlemlerin tasarımında dikkate alınması gereken noktalara vurgu yapmıştır. Bu bağlamda bir tek taraflı önlemin yasal tasarısı sırasında şu hususların göz önüne alınması gerekir:

- (1) Önlem, ilgili ülkenin uluslararası hukuktan doğan yükümlülüklerini ihlal etmemelidir. Burada esas olarak ilgili önlemlerin ÇVÖA'lar ile uyumlu olması aranmaktadır. Bunun yanında AB hukuku ve Dünya Ticaret Örgütü yükümlülükleri de (örn. önlemin hem mukim olanlara hem de olmayanlara uygulanması zorunluluğu) göz önüne alınmalıdır.

Haslehner, Georg Kofler, Katerina Pantazatou and Alexander Rust (eds), *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform* (Wolters Kluwer 2019) 112.

⁴³³ Kofler & Mayr & Schlager (n 363) 531; Schön, *International Tax Coordination* (n 3) 2; Brauner & Pistone (n 316) 2.

⁴³⁴ OECD Model Anlaşması'nın 2. maddenin 2. fıkrasına göre ÇVÖA'ların kapsamı şu şekildedir; “*Menkul veya gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile teşebbüsler tarafından ödenen ücret veya maaşların toplam tutarı üzerinden alınan vergiler ve sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir, toplam servet veya gelirin ya da servetin unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.*” Gelir İdaresi Başkanlığı (n 48).

⁴³⁵ Wei Cui, Article 2: Taxes Covered - Global Tax Treaty Commentaries (Last Reviewed: 31 October 2019, Global Topics IBFD 2019) 20; Daniela Hohenwarter, Georg Kofler, Gunter Mayr & Julia Sinnig, 'Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties' (2019) 47 (2) *Intertax* 140, 147; Council of the European Union, Responding to the Challenges of Taxation of Profits of the Digital Economy – Council Conclusions, 15445/17, FISC 346 ECOFIN 1092 (5 Dec. 2017) ¶24 <<https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf>> erişim tarihi 8.5.2022; Kofler & Sinnig (n 432) 135; Rençber, kurumlar vergisini çağrıştırmaya dolayısıyla, ülkemizde uygulanan DHV'nin ÇVÖA kapsamına girebileceğini ve hasılat üzerinden alınmasının bu niteliğini değiştirmeyeceğini savunmaktadır. Altan Rençber, 'Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar' (2020) (Ocak 376) *Vergi Sorunları Dergisi* 27, 32; Aynı görüşte bkz. Ekmekçi ve diğerleri (n 426) 81. Ergin ise kurumlar vergisine benzer ifadeler kullanılmış olsa da bu verginin bir harcama vergisi olduğunu ileri sürmektedir. Numan Emre Ergin, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Mutlu Son (Mu?)' (2022) 41 (485) *Vergi Dünyası Dergisi* 100, 103.

- (2) Önlem geçici olmalıdır. Bu husustan anlaşılan ise dijitalleşmenin yol açtığı vergi sorunlarına ilişkin küresel bir çözüm üzerinde anlaşma sağlandıktan ve uygulamaya konulduktan sonra ilgili önlemden vazgeçilmesidir.
- (3) Önlemin hedefe yönelik olması gerekir. Diğer bir anlatımla önlem, mümkün olduğunca en yüksek *risk* grubunda bulunduğu düşünülen (iş faaliyetlerini küreselleştiren, faaliyetlerinde büyük ölçüde gayrimaddi varlıklara dayanan, kullanıcı katılımına ve ağ etkisine dayanan) iş modellerine sahip olan işletmelere yönelik olmalıdır.
- (4) Önlem aşırı vergilendirmeye sebebiyet vermemelidir.
- (5) Önlemin küçük ve orta ölçekli işletmelerin üzerindeki etkisi en az düzeyde olmalıdır.
- (6) Vergiye uyum maliyeti minimum düzeyde olmalıdır.

Önemle belirtelim ki, DHV ve benzeri dijital vergiler için yapılacak en büyük eleştiri, bu tür tek taraflı önlemlerin dijital ekonomideki “bağlantı sorununu” çözememesidir. Bu gibi önlemler ile sorunun kaynağı olan kurumlar vergisi sistemi atlatılarak çözüme ulaşılmaya çalışılmaktadır. Dahası ÇVÖA’ların dolanılması ile çifte/çoklu vergilendirme sorunları ortaya çıkarak uluslararası ekonomik faaliyetlerin de bozulmasına yol açılmaktadır.

Bu önlemler, dijital ekonominin vergilendirilmesinde gerekli olan uluslararası uzlaşma ortamını da engellemektedir.⁴³⁶ Bu tür vergilerin kısa vadeli olacağı öngörülmesine rağmen, ilgili vergilere ilişkin yasal düzenlemelerde çoğunlukla hiçbir geçici madde öngörülmemektedir. Politik baskılar sonucunda kabaca tanımlanan bu tedbirler bir kez yürürlüğe konulduğunda, kalıcı ve uzun vadeli tedbirlerin uygulanması için daha az siyasi

⁴³⁶ Bu noktaya en büyük örnek; ABD’nin Fransa, Hindistan, İtalya, Avusturya, İspanya, İngiltere, Brezilya, Çek Cumhuriyeti, Endonezya ve AB ile birlikte ülkemize karşı da yürüttüğü “Bölüm 301” soruşturmaları ve bu soruşturmanın devamındaki siyasi yansımalarıdır. Bkz. US Office of the United States Trade Representative Executive Office of the President, 'Section 301- Digital Services Taxes' (USTR, 2019-2021) <<https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>> erişim tarihi 8.5.2022. Financial Times, 'US proposes 100% tariffs on French goods over digital tax' (FT, 2.12.2019) <<https://www.ft.com/content/52e4922a-1556-11ea-9ee4-11f260415385>> erişim tarihi 8.5.2022.; Reuters, 'France warns U.S. against digital tax retaliation' (Reuters, 6.1.2020) <<https://www.reuters.com/article/us-france-usa-tax-idUSKBN1Z50OB>> erişim tarihi 8.5.2022.

irade sahada olacaktır.⁴³⁷ 2015 Nihai Raporu yayınlanmasından 21 Ekim 2021 tarihine kadar geçen 6 yıllık süreçte yaşanan gelişmeler de bu gözlemi doğrular niteliktedir.

21 Ekim 2021 tarihi, tek taraflı önlemlerin yarattığı küresel uzlaşma konusundaki siyasi isteksizliğin (görünürde) sona erdiği bir tarihtir. Bu tarihli Ortak Beyan uyarınca Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya, İngiltere ve ülkemiz aşağıda detaylandırılacak olan Sütun 1 çalışmalarının bir parçası olarak, tüm işletmeler üzerindeki tek taraflı önlemlerini geri çekecekleri ve yeni tek taraflı önlemleri uygulamaktan kaçınacakları konusunda anlaşmışlardır. OECD düzeyindeki müzakereler sonuçlanıp fikir birliğine dayalı bir çözüme varıldığı takdirde de DHV ve türevi dijital vergiler kapsamında ödenen vergilerin, OECD çözümü kapsamında yüklenilecek vergilerden mahsup edileceği kararlaştırılmıştır.⁴³⁸

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere OECD çalışmaları belki de hiç olmadığı kadar önem kazanmıştır. Zira OECD neredeyse ticari savaşa dönüşen dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunu nihai bir çözüme kavuşturacak uluslararası platform halini almıştır. Her hâlikarda belirtmeli ki 2015 Nihai Raporu'nun sonucu ve devamındaki tek taraflı önlemler, çalışmanın konusunu esas alan dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa yönelik tartışmaların uluslararası vergi hukuku sahnesinden, uluslararası vergi politikası arenasına taşınmasına sebebiyet vermiştir.

⁴³⁷ Bu durumun bir sonucu olarak da “geçiciler hepsinden daha kalıcıdır” klişesini anmamak elde değildir. Baez & Brauner, Post BEPS (n 421) 42. Aynı yönde bkz. Muhammet Durdu, 'Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması' (2020) 78 (4) İstanbul Hukuk Mecmuası 1959, 1976.

⁴³⁸ US Department of the Treasury, 'Press Releases: Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect' (US Treasury, 21.10.2021) <<https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>> erişim tarihi 8.5.2022.

3. BÖLÜM

SÜTUN 1 ÇALIŞMALARI KAPSAMINDA ÇÖZÜM ÖNERİSİ: A TUTARI

Çalışmanın bu bölümünde, dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan bağlantı sorununa ilişkin olarak OECD tarafından yürütülen güncel çalışmalar açıklanacaktır. Bu amaçla öncelikli olarak Sütun 1 çalışmaları tanıtılacaktır. Akabinde, mevcut çalışmalarda önemli bir belge niteliğinde olan 2019 Kamuoyu Danışma Belgesi'nde yer verilen üç teklif; kullanıcı katkısı teklifi (*user contribution*), pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıklar (*marketing intangibles*, bundan sonra “PGV” olarak adlandırılacaktır) teklifi ve önemli ekonomik mevcudiyet (ÖEM) teklifi, yorumcular tarafından yapılan eleştiriler ile detaylı bir şekilde açıklanacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise, bir önceki bölümde ortaya konulan üç teklifin bir birleşimini yansıtan ve yeni bir vergilendirme yetkisini konu edinen A Tutarı (*Amount A*) tasarısı hakkında detaylı açıklamalarda bulunulacaktır. Bu bağlamda; A Tutarı'nın kapsamı, A Tutarı'na ilişkin bağlantı kuralları, A Tutarı'nın hesaplanması, A Tutarı'nın uygulanmasına ilişkin kurallar açıklanacak olup bölümün son başlığında, A Tutarı'nın başarılı bir çözüm teşkil edip etmediği değerlendirilecektir.

3.1. Genel Olarak Sütun 1 Çalışmaları

BEPS Projesi nihai raporlarının sunulmasının ardından G20 Liderleri, daha çok ülkeyi dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin çalışmalara dahil etme çağrısında bulunmuştur. Bu çerçevede, Haziran 2016'da OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve (*Inclusive Framework*, bundan sonra “IF” olarak adlandırılacaktır) oluşturulmuştur. OECD/G20 yapılacak çalışmaları Sütun 1 (*Pillar 1*) ve Sütun 2 (*Pillar 2*) olmak üzere iki ana başlıkta yürütmeye karar vermiştir.⁴³⁹ Bu bölüm altında detaylıca açıklanacak olan Sütun 1 çalışmalarının amacı, dijital

⁴³⁹ OECD, muhtemelen vergi sistemi için hem oldukça önemli hem de temel olduklarını vurgulamak için bu çalışmaları “sütun” olarak adlandırdığı düşünülmektedir. Elliffe (n 60) 167.

ekonominin yarattığı daha kapsamlı vergisel sorunlara ilişkin olarak, küresel düzeyde uygulama alanı bulacak ve uzlaşmaya dayalı bir çözüm geliştirmektir.⁴⁴⁰ Sütun 2 çalışmaları ise BEPS Projesi sonrasında elimine edilemeyen BEPS davranışlarını ele almayı amaçlamaktadır. Sütun 2 çalışmaları ile, vergi planlaması veya vergiden kaçınma gibi yollarla işletmelerin düşük düzeyde vergilendirmeye tâbi olduğu durumlarda, ülkelere vergilendirme yetkisi sağlayacak kurallar geliştirilmiştir.⁴⁴¹ Sütun 2 kapsamındaki *GloBE* (*Global Anti-Base Erosion*) kuralları ile, kuralların kapsamına giren ÇUİ grubunun üzerindeki etkin kurumlar vergisi oranının en az %15 olması amaçlanmıştır. Sütun 2 çalışmaları, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa doğrudan hitap etmediğinden, ilgili çalışmalar detaylandırılmayacaktır.

Sütun 1 kapsamında fikir birliğine varmayı amaçlayan IF üyesi ülkeler,⁴⁴² dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin görüşlerinde birbirinden farklı üç gruba ayrılmıştır ve bu görüş farklılıkları günümüzde de mevcuttur.⁴⁴³ Bu nedenle bu görüşleri açıklama gereği duyulmaktadır.

Birinci grup ülkelere göre; belirli iş modellerinde sıklıkla gözlemlenen kullanıcı katılımı, kazançların vergilendirildiği yer ile değer yaratıldığı yerin aynı olmamasına sebebiyet vermiştir. Bu sorunu yeni iş modellerinin uluslararası vergi standartları tarafından ele alınamaması yaratmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu da esasında yalnızca belirli iş modelleri ile sınırlıdır. Bu sınırlı iş modellerin bir analizi yapılarak ve mevcut kurallar yeniden değerlendirilerek bu uyumsuzluğun ele alınabilmesi mümkündür. Bu ülke grubu dijitalleşmenin, uluslararası verginin temel ilkelerini baltaladığına inanmamakta ve geniş kapsamlı bir değişikliği de gerekli görmemektedirler.⁴⁴⁴

⁴⁴⁰ OECD (2018), Interim Report (n 152) 20.

⁴⁴¹ OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS.

⁴⁴² OECD, 'Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Updated: November 2021' (OECD, 2021)<<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.

⁴⁴³ OECD (2018), Interim Report (n 152) 171-172. Bu fikir ayrılıklarına rağmen ülkelerin çoğu, bağlantı ve kâr dağıtım kurallarında yapılacak değişiklikleri desteklemektedir.

⁴⁴⁴ Bu gruptaki ülkelerin benimsediği görüşün esasında, 2018 Ara Raporu'ndan önceki çalışmalarına bakarak OECD tarafından da desteklendiği söylenebilir.

İkinci grup ülkeler, mevcut uluslararası vergi çerçevesinde yaşanan zorluğun nedeninin, ekonominin devam eden dijital dönüşümünden ziyade, küreselleşmesi olduğu görüşündedir. Bu grup ülkeler, kullanıcı katılımının işletme tarafından değer yaratılması olarak görülmesine de tamamen karşı çıkmaktadır. Onlara göre küreselleşen bir ekonomi nedeniyle giderek daha fazla oranda kâr gayrimaddi varlıklara bağlı kalmaktadır. Bu durum ise bir kâr tahsisi sorununu yaratmıştır. Bunun yanında küreselleşen ekonomide ekonomik faaliyetleri sürdürmek için sınırlı veya daha az fiziksel varlığa ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum da bir bağlantı sorununu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla bu yaklaşımdaki ülkelere göre, dijitalleşmeden ziyade küreselleşmenin vergisel sonuçlarından bahsedilmesi gerekir.

Üçüncü grup ülkeler ise, genel olarak mevcut vergi sisteminden memnundur ve onlara göre şu anda uluslararası vergi kurallarında önemli bir reforma ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu grup ülkeler daha çok dijital ekonominin yarattığı BEPS sorunlarına odaklanmaktadır. Dolayısıyla dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin olarak öncelikle BEPS Projesi'nin çıktılarının uygulanmasının beklenmesi gerektiğini düşünmektedirler.⁴⁴⁵

3.2. 2019 Kamuoyu Danışma Belgesinde Yer Alan Teklifler

Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin belirtilen görüş farklılıklarını uyumlaştırmaya çalışan OECD/G20, Sütun 1 çalışmaları altında öncelikle üç farklı yaklaşımı yansıtan üç farklı teklifi değerlendirmiştir. Bu teklifler; kullanıcı katkısı, PGV ve ÖEM teklifleridir. Bu üç teklif de özünde fiziksel bir varlığa atıfta bulunan mevcut bağlantı ve kâr dağıtım kurallarında değişiklikler önermekte ve kullanıcı/müşterinin ikamet ettiği ülkenin (kaynak/pazar ülkesi) vergilendirme yetkilerini genişletmektedir.⁴⁴⁶ Bu sonraki başlıkta ilgili teklifler ve tekliflere ilişkin yapılan yorumlar aktarılacaktır.

⁴⁴⁵ OECD (2018), Interim Report (n 152) 173.

⁴⁴⁶ OECD (2019) Addressing The Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 7, 17.

3.2.1. Kullanıcı katılımı teklifi

Bir önceki başlıkta açıklanan birinci grup ülkelerin görüşünü yansıtan kullanıcı katılımı teklifi,⁴⁴⁷ *yüksek düzeyde dijitalleşmiş işletmelerde* kullanıcı katılımından doğan değere odaklanmaktadır. Daha önce de açıklandığı üzere kullanıcı katılımı ve verisi, işletmenin markasının yaratılmasına ve pazar gücünün artmasına yardımcı olmaktadır. Bu teklife göre kullanıcının bu katılımı, yüksek düzeyde dijitalleşmiş işletmeler ve onların iş modelleri açısından en önemli ticari etmendir.⁴⁴⁸

Bu iş modellerinden ilki, *sosyal medya platformlarıdır*. Bu platformlardaki *aktif* kullanıcılar hem içerik katkısı hem ürettikleri ağ etkileri hem de verileri ile sosyal platform işleten işletmeye katkıda bulunmakta ve bu katkıdan bir değer doğmaktadır. Bu değer nedeniyle bu tür platform işletmelerinin temel pazarlama stratejileri, aktif kullanıcı tabanını genişleterek kullanıcıları içerik üretimine ve platformda daha fazla zaman harcamaya teşvik etmektir.⁴⁴⁹ Teklif ile kapsama alınan iş modellerinden ikincisi *arama motorlarıdır*. Sosyal medya platformlarına benzer şekilde bir arama motorunun içeriği de arama motorunu kullanan kullanıcılar tarafından oluşturulur. Burada da kullanıcı verileri yoğun bir şekilde işlenerek platform bireysel kullanıcılara göre kişiselleştirilir. Kullanıcıların ilgi alanlarına göre hedeflenen reklamlar aracılığıyla da arama motoru işletmecisi reklam geliri de elde etmektedir. Kapsama alınan üçüncü iş modeli ise, *sanal pazar yerleridir*. Bu platformların başarısı, platformun her iki tarafındaki kullanıcı ağının boyutuna ve platformda sunulan malların veya hizmetlerin kalitesine bağlıdır.⁴⁵⁰ Ayrıca platformda kullanıcıların geri bildirimde bulunmasına imkân sağlanması, sunulan malların ve hizmetlerin kalitesinin düzenlenmesinde de kullanıcıların rol oynamasını sağlar.⁴⁵¹

⁴⁴⁷ Bu teklif, İngiliz Hazinesi'nin görüşlerinden doğmuştur. Grinberg (n 332) 95. Bu yönde bkz. HM Treasury (2017), Position Paper (n 231); HM Treasury (2018), Position Paper Updated (n 147). Bu yaklaşım AB Komisyonu çalışmalarında da mevcuttur: European Commission (2018), Significant Digital Presence (n 326) Explanatory Memorandum ¶7; European Commission (2018), Digital Services Tax (n 326) Explanatory Memorandum ¶2.

⁴⁴⁸ HM Treasury (2018), Position Paper Updated (n 147) ¶1.20.

⁴⁴⁹ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 9.

⁴⁵⁰ Aynı yönde bkz. HM Treasury (2017), Position Paper (n 231) ¶3.18.

⁴⁵¹ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 10.

Bu değerlendirmeler sonucunda teklifte, *aktif* ve *katılımcı* kullanıcı tabanlarının bulunduğu ölkelere vergilendirme yetkisi tahsis edecek yeni bir bağlantı ve kâr tahsisi kuralı önerilmektedir. Yeni bağlantı kuralı kapsamına, yukarıda aktarılan ve kullanıcı katılımının önemli olduğu üç iş modeli dahil edilmiştir. Ancak bağlantı kuralının diğer özelliklerine ilişkin başka bir açıklama yapılmamıştır.⁴⁵²

Yeni kâr tahsisi kuralı olarak artık kâr bölüşümü yöntemi (*residual profit split method*) önerilmiştir.⁴⁵³ Bu yöntemde ilk olarak kapsam dahilindeki işletmenin, emsal bedele uygunluk ilkesi uyarınca hesaplanacak *rutin* faaliyetlerden elde ettiği kârının belirlenmesi öngörülmüştür. Bu rutin kârlar, mevcut bağlantı ve transfer fiyatlandırması kuralları uyarınca vergilendirme yetkisi bulunan ölkelere tahsis edilecektir. Bu dağıtım işlemi sonrasında kalan artık kârların (*residual profit*), nicel veya nitel veriler ışığında yahut sabit bir yüzde ile belirli bir oranı alınacaktır.⁴⁵⁴ Teklife göre artık kârın bu belirli bir oranı, “kullanıcı katılımından doğan değer” olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla ilgili kârın, kullanıcı katılımının bulunduğu bütün kaynak/pazar ölkelerine bölüşürülebilmesi gerekmektedir. Bunun gerçekleştirilmesi için de belirli bir dağıtım anahtarı (*allocation key*) üzerinde anlaşmaya varılması gerekecektir.⁴⁵⁵ Bu yöntem ile artık kârın bir bölümü, kaynak/pazar ülkesine tahsis edilebilecektir. Böylece kapsam dahilindeki işletme, kaynak/pazar ülkesinde fiziksel bir varlığı bulunmasa da vergilendirilebilir olacaktır.⁴⁵⁶

⁴⁵² *Comments submitted by The International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Task Force on the Digital Economy* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation.

⁴⁵³ Bir transfer fiyatlandırma metodu olan bu yöntemle ilişkin olarak bkz. Ateş (n 275) 123.

⁴⁵⁴ Teklif ile hedeflenen iş modelleri özelinde, rutin olmayan kârın hesaplanması için tek bir oran belirlemek yeterlidir. Zira bu endüstrilerdeki kullanıcı katılımı düzeyi birbirine yakındır. Ancak teklif, diğer endüstrilerin dijital iş modellerine genişletilecek ise o halde bu hesaplamada endüstri türünün de dikkate alınması gerekir. *Digital Economy ThinkTank* Comments in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation.

⁴⁵⁵ Böyle bir yöntem, geleneksel olarak iki taraflı işleyen kâr tahsisi yöntemlerinin çok taraflılaştırılmasını gerektirecektir. Zira bazı büyük işletmelerin 150'den fazla kaynak/pazar ülkesi vardır. *Deloitte* Comments in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation.

⁴⁵⁶ Literatürde bu teklife ilişkin bir kâr tahsisi kuralı olarak “*tasarruf yaklaşımı*” da önerilmiştir. Bu öneriye göre kullanıcının yerine getirdiği işlevler sayesinde bir işletmenin bu işlevleri yerine getirmek için katlanacağı masraflar azalmaktadır. Örneğin bir işletme, mal veya hizmetin kalite kontrolü için ayrı bir kalite kontrol departmanı kurmak yerine kullanıcı yorumlarından istifade edebilmektedir. Yapılan bu tür tasarrufların hesaplanarak kaynak/pazar ülkesine atfedilmesi yerinde olacaktır. Bu hesaplamada karşılaştırılabilir ve dijital olmayan bir işletmenin yaptığı harcamalar esas alınabilir. *Dhruv Sanghavi & Julia Uchańska & Pál Sóvág,*

Teklifin hayata geçirilebilmesi için, *aktif* bir kullanıcının nasıl ayırt edilebileceği belirlenmelidir. Aktif bir kullanıcıyı, platformla etkileşimi işletme açısından değerli veriler üreten herhangi bir kullanıcı olarak tanımlayabilmek mümkündür. Bu durum, işletmenin kendi iş modelini nasıl geliştirdiğine ve işletmenin kullanıcının değer üretmesine ne şekilde izin verdiğine bağlıdır. Gerçekten de aktif bir kullanıcının belirlenmesi, büyük ölçüde işletmenin iş modeline bağlıdır. Her ne kadar veriyi üreten veya değer yaratan kullanıcı olsa da kullanıcının bu değeri veya veriyi yaratmasını sağlayan işletmenin iş modelidir. Bu iş modeli olmadan kullanıcı kendi başına değer yaratamayacaktır. Başka bir deyişle kullanıcı katılımında işletme her zaman sürücü koluğundadır.⁴⁵⁷

Burada önemle belirtelim ki kullanıcılardan veri toplanması işlemi, verileri toplanan kullanıcıları tek başına “*aktif kullanıcı*” haline getirmeyecektir. Bu gözlem, işletmenin sürücü koluğunda olması çıkarımıyla tutarlıdır. Örneğin ürün geliştirmenin bir parçası olarak veri toplayan ancak birincil gelir akışları veri alışverişinden kaynaklanmayan işletmeler için veri toplanması ile kullanıcının aktif olacağından bahsedilememesi gerekir.⁴⁵⁸ Diğer bir konu da işletmeye rekabet avantajı sağlayabilecek olanın ham veri değil onların işlenmesi ve analizi olmasıdır. Zira yalnızca güvenilir ve iyi işlenmiş veriler, işletmeleri olumlu yönde etkileme potansiyeline sahiptir.⁴⁵⁹ Bu açıdan bakıldığında işletme, kullanıcının yalnızca pasiflik veya aktifliğinde değil, oluşturduğu bu değer kalitesinde de sürücü koluğundadır.

İşletmenin kullanıcı katılımında etkili olması, kullanıcının gerçekten de bir değer yaratıp yaratmadığı tartışmasını doğurmuştur. Özellikle ÇUİ’ler kullanıcının bir değer yarattığı iddiasına açıkça karşı çıkmıştır. Onlara göre kullanıcı/müşterinin ürettiği ağ etkileri ve değer katkıları esasında ÇUİ’lerin ilgili kullanıcıyı/müşteriyi platformda tutma stratejilerinin bir başarısıdır. Nitekim işletmeler, bu stratejileri hayata geçirmek için personel istihdamına ve teknolojiye önemli meblağlarda yatırım yapmaktadır. Bu husustaki başarısızlık ve

Maastricht University Faculty of Law in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation.

⁴⁵⁷ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 29.

⁴⁵⁸ HM Treasury (2018), Position Paper Updated (n 147) 10 ¶2.37.

⁴⁵⁹ OECD (2015), Addressing (n 127) 103.

teknolojinin hızlı gelişimine ayak uyduramama gibi nedenlerle *Yahoo* veya *Myspace* gibi piyasada bir zamanlar baskın olan markaların çoğu günümüzde itibarını yitirebilmişlerdir.⁴⁶⁰ Aynı yönde dijitalleşmenin, marka ve piyasa değerinin nasıl yaratıldığı üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı ileri sürülmüştür. Bu düşünceye göre markanın, yalnızca müşterileri ilgili mal veya hizmeti satın almaya ikna etme işlevi vardır. Bu ikna ise, pazarlama ve reklam faaliyetlerine yapılan yatırım ile yaratılmaktadır. Markanın bu iknası sonucunda ilgili mal veya hizmetin satın alınması işleminin, bizzat markayı yaratmış veya değerini artırmış olarak görülememesi gerekir.⁴⁶¹ Kullanıcı verileri ile ilgili olarak da kullanıcının işletmenin değerine herhangi bir katkıda bulunmadığı iddia edilmiştir. Bir görüşe göre kullanıcı verisi hammaddeden farklı bir muamele görmemelidir.⁴⁶² Verilerden elde edilen değer nihai olarak, algoritmalar ve yapay zekâ gibi işletmenin mülkiyetinde olan gayrimaddi varlıklar aracılığıyla yaratılır. Bu sebeple değer esasen kullanıcı tarafından değil, bir işletmenin mülkiyetinde olan veri analitiği araçlarının işletilmesi suretiyle yaratılmaktadır.⁴⁶³

Benzer bir görüşe göre ise kullanıcı katılımı işletmeye değer sağlamamaktadır ve kullanıcının işletme için pozisyonunu tedarikçiye benzer bir üçüncü taraf olarak görmek gerekir. Bu noktada OECD, üçüncü kişi olan bu kullanıcının verdiği ücretsiz hizmetin bedelinin

⁴⁶⁰ *Digital Economy Group* Comments in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation; *Schön* de benzer şekilde ağ etkileri veya aktif bir kullanıcı tabanını varlığının yalnızca işletmenin müşteri tabanına ulaşmadaki başarısı hakkında bir şeyler söylediğini, metafiziksel bir mevcudiyet hakkında bir şey söylemediğini savunmaktadır. Schön, *Ten Questions* (n 136) 287.

⁴⁶¹ *Digital Economy Group* (2019) Comments on the Possible Solutions (n 460) 13. Literatürde *Grinberg*'e göre, kullanıcıların işletmeye anlamlı bir şekilde katkıda bulunması, yalnızca belirli dijital platformlar ve dijital ekonomi bağlamında ortaya çıkmamaktadır. Böyle bir iddia da “*entellektüel olarak savunulabilir*” değildir. *Grinberg* (n 332) 95-96.

⁴⁶² Bal (n 328) 3; Bu görüşe göre bir vatandaşın verileri, o ülkenin sınırları içerisinde yer alan herhangi bir petrol veya altın gibi doğal kaynaktan başka bir şey değildir. Sanjeev Gupta & Michael Keen & Alpha Shah & Genevieve Verdier, ‘Reshaping Public Finance’ in Sanjeev Gupta et al. (eds.), *Digital Revolutions in Public Finance* (International Monetary Fund Washington D.C. 2017) 9; DHV'nin bir savunması olarak da benzer bir görüş ortaya atılmıştır. Bu görüşe göre DHV, bir ülkenin doğal kaynaklarının çıkarılması karşılığında devlet tarafından alınan zorunlu katkı ödemelerine benzemektedir. Bu görüş ayrıntıları için bkz. Wei Cui, 'The Digital Services Tax: A Conceptual Defense' (Last Revised: 16.6.2020) 73 (1) *Tax Law Review* <<https://ssrn.com/abstract=3273641>> erişim tarihi 8.5.2022.

⁴⁶³ Bu görüş için bkz. *Digital Economy Group* (2019) Comments on the Possible Solutions (n 460) 12; *Dijital Ekonomi Grubu*'na göre bu iddia bağlantı ilkesinin temel bir noktasını gözden geçirir. Bu ilke işletmenin “*kendisinin*” faaliyet gösterdiği ve “*kendisinin*” değer yarattığı ülkeyi esas almakta olup, işletmenin “*kendisinin*” faaliyet göstermediği ve “*kendisinin*” değer yaratmadığı, yalnızca kullanıcının değer yarattığı bir durumda bağlantı kurallarının uygulanamaması gerekmektedir. Aynı yönde; *Uber* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation.

emsallere uygun fiyatlandırma ile belirlenerek vergilendirilebileceğinin tartışılabilirliğini belirtmiş ancak bu tartışmayı daha fazla derinleştirmemiştir.⁴⁶⁴ Değerin işletme tarafından değil de üçüncü şahıslar tarafından yaratıldığı kabul edilirse doğrudan bir vergi yerine dolaylı vergilerden bahsedilmesi gerekecektir.⁴⁶⁵ Aynı minvalde bir diğer görüşe göre ise, kullanıcı ile işletme arasındaki bu ilişki, (tedarikçi ile işletme ilişkisinden ziyade) satıcı-müşteri ilişkisine benzemektedir. Verilen platform hizmeti karşılığında nakit bir ödeme yerine bu defa müşteriden veri toplanmaktadır. Bu durumda takas işleminden söz edilmesi gerekir. Dolayısıyla kullanıcının işletmeye bir değer yarattığından söz edilmemelidir.⁴⁶⁶

Aksi bir görüşe göre ise, kullanıcılar işletmenin değer yaratım sürecine katkıda bulunmaktadır. Bu görüşe göre kullanıcı verilerinden elde edilen değer büyük bir bölümü verinin işlenmesi aşamasında üretilmiş olsa da işlenecek herhangi bir kullanıcı verisi olmaksızın işletme tarafından hiçbir değer yaratılamayacaktır.⁴⁶⁷ Bu sebeple kullanıcının işletmeye bir değer yarattığından söz edilebilmesi gerekir. Düşüncemize göre de bağlantı ilkesi bakımından önemli olan; kaynak/pazar ülkesinde mukim bir kullanıcının katkısı olmaksızın işletmenin böyle bir değer elde edemeyecek olmasıdır. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında verilerin ve onların konu edindiği işlemlerin hukuki niteliğine ilişkin tartışmaların da esasen ikincil planda kaldığı görülebilecektir.

Önemle belirtelim ki veriler ile ilgili esas sorun verilerin üretilmesi, toplanması, depolanması ve kullanımına nasıl ve ne kadar bir değer atfedileceğinin bilinmemesi ve buna dair net bir kılavuzun olmamasıdır.⁴⁶⁸ Kullanıcı katılımı teklifinin önerdiği yeni kâr tahsis kuralı ile iddia edilen, kullanıcı verileri ve katılımına nasıl bir değer atfedileceği sorununun

⁴⁶⁴ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 18, ¶61.

⁴⁶⁵ PwC in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation.

⁴⁶⁶ KPMG in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation, 7.

⁴⁶⁷ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 21. Aynı yönde bkz. Aslam & Shah (n 314) 13; HM Treasury (2017), Position Paper (n 231) ¶3.19; Sylvia de Jong & Willem Neuvel & Agata Uceda, 'Dealing with Data' (2018) 25 (2) International Transfer Pricing Journal IBFD 55, 61.

⁴⁶⁸ Jong & Neuvel & Uceda (n 467) 61; IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452).

çözümlendiğidir. Gerçekten de teklifin bakış açısına göre kullanıcılar yalnızca *rutin olmayan* işlevlere katkıda bulunmaktadır ve *rutin olmayan* kârların tespiti ile de değerlendirme sorunu çözümlenmiş olacaktır.

Bu çözümün hayata geçirilebilmesi için *rutin* ve *rutin olmayan* faaliyetler arasında bir ayırım yapılması gerekmektedir. Ancak dijital ekonomideki çeşitli iş modelleri bakımından rutin olan ile olmayan işlevlerin kesin bir ayırımının yapılması oldukça zor görünmektedir. Bu zorluk, ülkeler arasında “rutin” tanımına ilişkin ihtilafları artırabilir ya da tanım zorlukları nedeniyle ortaya çıkan belirsizlikten yararlanmak amacıyla işletmelerin, iş modellerinin birtakım özelliklerini yeniden şekillendirmeye yönelmeleri söz konusu olabilir.⁴⁶⁹

Uluslararası vergi hukukunun kâr tahsisine ilişkin kurallarının uygulanması ve denetlenmesi, mevcut haliyle dahi hem işletmeler hem de vergi makamları için karmaşık ve maliyetlidir. Dolayısıyla bu kurallarının basitleştirilmesi ve aynı zamanda vergi kesinliğinin sağlanması ciddi bir ihtiyaçtır. Her ne kadar rutin faaliyetlerin niteliğine ilişkin olarak bu ihtiyaca cevap verilememiş olsa da teklifte rutin olmayan kârların sabit bir oranının kaynak/pazar ülkelerine atfedileceği öngörülerek, daha basit ve kesin bir çözüm bulunmaya çalışılmıştır.⁴⁷⁰ Ancak ne kadar kolaylık sağlasa da böyle bir oranın, kullanıcının yarattığı değer için kesin ve doğru bir ölçümünü yansıtamayacağını da unutmamak gerekir.

Önerilen kâr tahsisi kuralı ile ilgili diğer bir eleştiri noktası ise teklifte rutin olmayan kârların yanında rutin olmayan zararların da kaynak/pazar ülkelerine tahsisinin öngörülmemesidir. Bu nedenle işletmeler, kaynak/pazar ülkesi vergi makamlarının yerel maliyetleri indirim konusu etmeyeceklerinden endişelenmektedir.⁴⁷¹ Zararların tahsisi konusu özellikle önemlidir; zira algoritma ve yapay zekâ geliştirme uygulamaları yüksek maliyet gerektirmektedir. Diğer yandan yüksek düzeyde dijitalleşmiş işletmeler çoğunlukla düşük

⁴⁶⁹ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452); Deloitte (2019) Comments on the Possible Solutions (n 455) 5; Aydemir, The Permanent Establishment (n 75).

⁴⁷⁰ Diğer yandan belirli bir kâr dağıtım kuralı için emsallere uygunluk ilkesinden ayrılmanın ve diğer tüm işlemler için bu kuralı korumanın, hem şirketler hem de vergi idareleri için karmaşıklık yaratacağı da belirtilmelidir. *Digital Europe* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation 3.

⁴⁷¹ Uygulayıcılar bunun böyle olmayacağından emin olmak için OECD'nin rehberlik sağlamasının yararlı olacağını belirtmektedir. Deloitte (2019) Comments on the Possible Solutions (n 455) 5.

kâr politikaları benimsemektedir. İşletmeler özellikle başlangıç aşamasında, genellikle birden fazla yıl boyunca zarara uğramaktadır. Bu nedenle sonraki yılların kârını dengeleyebilmek için zararların mahsubu mekanizmasının da (*loss-carry-forward*) teklife eklenmesi gerektiği uygulayıcılar tarafından belirtilmiştir.⁴⁷² Ancak zararların matrahtan indirilebilmesi öngörülürse kullanıcıların bulunduğu ülkeye oldukça düşük bir vergi matrahı tahsis edilmesi söz konusu olacaktır.⁴⁷³ Bu durum da dijital ekonominin etkin vergilendirilmesi amacına ulaşamaması anlamına gelebilecektir.

Çok tartışılmayan diğer bir nokta da kullanıcının işletmenin değerini yok etmesinin veya azaltmasının mümkün olup olmadığıdır. Örneğin, sosyal medya platformlarında rahatsız edici ifadeler yayınlayan bir kullanıcı, platform sağlayıcısının itibarına zarar verebilir ve platform sağlayıcısının rahatsız edici gönderileri gizlemek veya silmek için ek bir kaynak ayırmasını gerektirebilir.⁴⁷⁴ Aynı durum, sahte hesapların tespiti ve kaldırılması için platform işletmecisinin ekstra maliyete girmesi için de geçerlidir. Bu gibi hususların tekliflerin hepsinde göz ardı edildiğini belirtmek gerekir.

Teklifin belki de en çok eleştirilen noktası kâr tahsisi kurallarından ziyade; sosyal medya platformları, arama motorları ve sanal pazar yerleri ile belirlenen sınırlı kapsamı ve bunun tarafsızlık ilkesi ile uyumsuzluğudur. Böyle bir kapsamın, OECD'nin 2015'teki hedefinin aksine, belirli iş modellerini kaçınılmaz olarak çevreleyeceği belirtilmiştir.⁴⁷⁵ Bunun yanında böyle bir kapsamı uygulamaya dökmek de oldukça zor görünmektedir. Zira vergisel amaçlarla ekonominin belli bir bölümünü ayırıp “yüksek düzeyde dijitalleştirilmiş” etiketi yapıştırmak neredeyse imkânsızdır. Avrupa Adalet Divanı'nın *Uber* kararında *Uber*'in dijital

⁴⁷² KPMG (2019) Comments on the Possible Solutions (n 466) 9.

⁴⁷³ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 21; *WU Transfer Pricing Center* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation, 4.

⁴⁷⁴ Olumlu kullanıcı katkıları, bu teklif veya benzeri teklifler ile vergilendirilmesi mümkün hale getirilebiliyor ise olumsuz kullanıcı katkılarının da vergi matrahını azaltabiliyor olması gerekir. Bal (n 328) 4.

⁴⁷⁵ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 24; Digital Economy Group (2019) Comments on the Possible Solutions (n 460) 12; Maastricht University (2019) Comments on the Possible Solutions (n 456) 3; Uber (2019) Comments on the Possible Solutions (n 463) 5-6; *Irish Tax Institute* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation, 8; *Blablacar* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation, 4.

bir şirket olarak görülmemesi,⁴⁷⁶ hangi işletmelerin “dijital şirket” kapsamına girmesi gerektiğinin sorgulanmasına sebebiyet vermiştir.⁴⁷⁷ Gün geçtikçe daha fazla işletme, müşterilerinin tartışabileceği ve değerlendirme yapabileceği platformlar ile geleneksel ürün ve hizmetlerini bir araya getirerek ticari faaliyetlerini iyileştirmektedir. Bu tür platformlar ilerde bir sosyal medya platformunu andırabilir ve benzer örnekler arama motorlarında veya sanal pazar yerlerinde de karşımıza çıkabilir. Dolayısıyla “dijital” ekonominin bugünkü anlamının yeni kurallar henüz uygulamaya girmeden dahi eskiyebileceği gözden kaçmamalıdır. Kapsamın sürekli olarak yeniden tanımlanması ihtiyacı ise hem vergi makamlarının hem de mükelleflerin üzerinde devamlı bir yük oluşturacaktır.⁴⁷⁸ Bu nedenle teklif ile öngörülen kapsamın esnek olmadığı sonucuna da ulaşılması mümkündür.

Diğer bir haklı eleştiri ise böyle bir teklifin kabul edilmesi halinde yüksek düzeyde dijitalleşmiş işletmelerin mukimi olduğu ülke hükümetlerinin, araştırma-geliştirme faaliyetlerini ve yeniliği teşvik etmekten çekineceğidir. Zira bu faaliyetlerden elde edilen ödül (vergi matrahı) kendi ülkesine değil de başka bir ülkeye; bu yeniliğin geliştirilmesinde kullanılan eğitim, altyapı, finansman vb. hiçbir mali yüke katlanmayan kaynak/pazar ülkesine tahsis edilecektir.⁴⁷⁹

⁴⁷⁶ European Union, Court of Justice of the European Union, Judgment in Case C-434/15, *Asociación Profesional Elite Taxi v Uber Systems Spain SL*, Press Release No 136/17, The service provided by Uber connecting individuals with non-professional drivers is covered by services in the field of transport, 20 December 2017 <<https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-12/cp170136en.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.

⁴⁷⁷ Aydemir, The Permanent Establishment (n 75) 34.

⁴⁷⁸ Digital Europe (2019) Comments on the Possible Solutions (n 470) 4; Aynı yönde; *World Bank Group* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation, 3; Uber (2019) Comments on the Possible Solutions (n 463) 5; KPMG (2019) Comments on the Possible Solutions (n 466) 7; PwC (2019) Comments on the Possible Solutions (n 465) 26; Blablacar (2019) Comments on the Possible Solutions (n 473) 4.

⁴⁷⁹ Digital Europe (2019) Comments on the Possible Solutions (n 470) 3.

3.2.2. Pazarlama ile ilgili gayrimaddi varlıklar teklifi

PGV teklifini incelemeye geçmeden önce,⁴⁸⁰ teklif özelinde PGV'den ne anlaşıldığının ortaya konulması gerekir. Bu varlıklar, bir mal veya hizmetin ticari olarak kullanılmasına yardımcı olan ve/veya ilgili mal için önemli bir tanıtım değeri olan gayrimaddi varlıklardır. Bağlamına göre farklılaşmakla birlikte; markalar, ticari unvanlar, müşteri listeleri, müşteri ilişkileri ve mal veya hizmetlerin pazarlanmasında veya satılmasında kullanılan ya da bunlara yardımcı olan piyasa veya müşteri verileri bu tür varlıklara örnek olarak gösterilmektedir.⁴⁸¹ İlgili gayrimaddi varlıkların kim tarafından kontrol edildiğinin veya kimin mülkiyetinde olduğunun PGV tanımı için önemi bulunmamaktadır.⁴⁸² Literatürde bu tanım, belirsizlikleri nedeniyle eleştirilmiştir. Bu varlıkların ve değer yaratmaya katkılarının kesin bir tespitinin yapılamamasının ülkeler arasında anlaşmazlıklar yaratabileceği belirtilmiştir.⁴⁸³

Bu önerinin gerekçesine göre PGV ile kaynak/pazar ülkesi arasında işlevsel bir bağ vardır ve bu bağ iki yolla kendisini gösterir. İlk olarak kaynak/pazar ülkesinde mukim olan *müşterilerin zihinlerindeki olumlu tutumlar*, marka veya ticari unvan gibi PGV'ye yansımaktadır. Müşterilerin bu olumlu tutumları nedeniyle bu varlıkların özünde müşterinin ikamet ettiği ülkede yaratıldığı söylenebilir. İkinci olarak müşteri verileri veya müşteri ilişkileri gibi diğer PGV'ler, kaynak/pazar ülkesindeki müşterileri hedef alan faaliyetlerden

⁴⁸⁰ Bu teklifin genel olarak ABD Hazinesi tarafından geliştirildiği ve desteklendiği kabul edilmektedir. IBFD Task Force on the Digital Economy (n 452) 38; Ayrıca bkz. Julie Martin, "Marketing intangibles" solution to global digital tax dispute should apply only to consumer-facing businesses, US official says' (MNE Tax, 19.2.2019) <<https://mnetax.com/marketing-intangibles-solution-to-digital-tax-dispute-should-apply-only-to-consumer-facing-businesses-us-official-says-32441>> erişim tarihi 19.3.2022.

⁴⁸¹ OECD (2017), Transfer Pricing (n 276) 27.

⁴⁸² OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 15.

⁴⁸³ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 33; Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 328; Aydemir, The Permanent Establishment (n 75) 38; Blablacar (2019) Comments on the Possible Solutions (n 473) 6; OECD'nin de nasıl bir tanımı savunduğu kesin değildir. Nitekim gayrimaddi varlıkları tanımladığı sırada belirtmemiş olmasına rağmen sonradan "aktif ve ilgili kullanıcının" kendisinin birer PGV olduğunu belirtmiştir. OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 17 ¶59. OECD'nin bu sonuca hangi gerekçe ile ulaştığı veya PGV tanımı yapılırken bu denli önemli bir varlığı neden es geçtiği belirsizdir.

türetilen varlıklardır. Bu durum ise bu tür gayrimaddi varlıkların kaynak/pazar ülkesinde yaratılmış gibi muamele görmesini desteklemektedir.⁴⁸⁴

Bu teklifin PGV odaklı olması dijitalleşmenin ekonomi üzerindeki etkisine daha geniş çerçevede yanıt verilmesini sağlamaktadır. Zira bu varlıklardan yalnızca dijitalleşmiş işletmeler istifade etmemektedir. Bu gözleme uygun olarak teklifte, yüksek düzeyde dijitalleştirilmiş işletmelere yönelik yapılacak her değişikliğin geleneksel iş modellerine de uygulanması öngörülmektedir.⁴⁸⁵ Diğer bir anlatımla bu teklif ile hem dijital hem de geleneksel iş modellerindeki işletmeler kapsama alınacaktır. ÇUI'ler bu yönüyle teklifin tarafsız olduğunu ve bu sebeple diğer tekliflere nazaran daha çok tercih edilebilir olduğunu belirtmişlerdir.⁴⁸⁶

Bu noktada önemle hatırlatalım ki bu önerinin dijitalleşme düzeyine bakılmaksızın tüm işletmelere uygulanması, ÇVÖA bakımından bağlantı ve kâr tahsisi kurallarında değişiklik yapılmayacağı anlamına gelmemektedir.⁴⁸⁷ Her ne kadar dijitalleşmesine bakılmaksızın tüm işletmelere uygulanması düşünülüyor olsa da fiziki varlığı bulunmayan işletmelerin de vergilendirilmesinin öngörülmesi ÇVÖA'ların yeniden müzakeresini gerektirecektir.

Teklifte kâr tahsis kuralı olarak revize edilmiş artık kâr bölüşümü yöntemi (*revised residual profit split method*) önerilmektedir. Bu yöntemde, kullanıcı katılımı teklifinde de olduğu gibi, rutin faaliyetlerden elde edilen kâr ile rutin olmayan faaliyetlerden elde edilen kâr ayrılmaktadır. Bu noktada tekrar bir ayrıma gidilerek rutin olmayan kârlar arasından PGV

⁴⁸⁴ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 12. Teklif her ne kadar kullanıcı katılımı teklifi ile benzerlik gösterse ve benzer gerekçelere dayandıkları iddia edilebilse de kullanıcı katılımı teklifi, kaynak/pazar ülkesinde gerçekleştirilen *faaliyetlerden* yaratılan değere odaklanırken; PGV teklifi, PGV'nın *kullanımından* yaratılan değere odaklanmaktadır. Maastricht University (2019) Comments on the Possible Solutions (n 456) 6.

⁴⁸⁵ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 14.

⁴⁸⁶ *Uber* belirli işletmeleri çevrelemediğinden ve mevcut uluslararası vergi kurallarıyla tutarlılığı koruduğundan büyük ihtimalle üzerinde fikir birliği sağlanacak önerinin bu olduğunu düşünmüştür. *Uber* (2019) Comments on the Possible Solutions (n 463); *Digital Europe* da bu önerinin daha sürdürülebilir ve daha az ayrımcı olduğunu belirtmiştir. *Digital Europe* (2019) Comments on the Possible Solutions (n 470). Aynı yönde bkz. *Booking.com* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation; Maastricht University (2019) Comments on the Possible Solutions (n 456) 6; KPMG (2019) Comments on the Possible Solutions (n 466) 10.

⁴⁸⁷ Bu nedenle *Ecommerce Europe*'un bu öneriye ilişkin olarak belirttiği “ÇVÖA'larda herhangi bir değişiklik gerektirmiyor olması” görüşünün hatalı olduğunu düşünmekteyiz. *Ecommerce Europe* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation, 3.

ile ilişkili olan kâr ve zarar kalemleri ayrılmaktadır. Bütün rutin olmayan faaliyetlerden elde edilen değil, “*rutin olmayan ve PGV ile ilgili olan*” kârın bir kısmının veya oranının kaynak/pazar ülkelerinin vergilendirilmesine tahsis edilmesi öngörülmüştür.⁴⁸⁸ Diğer kâr ve zararın ise (rutin faaliyetlerden elde edilen ve rutin faaliyetlerden elde edilmeyen ama PGV ile ilgili olmayan), mevcut kurallara göre vergilendirilmeye devam edilmesi önerilmiştir. Bu diğer kâr ve zarar örneğin, rutin faaliyetlerden kaynaklanan ve araştırma-geliştirme ile üretilip teknoloji ile ilgili olan gayrimaddi varlıklara atfedilen kâr ve zararlar olabilir.⁴⁸⁹

Yine kullanıcı katılımı teklifinde olduğu gibi bu teklifte de rutin olan ve olmayan kârların nasıl ayırt edileceği belirsiz kalmıştır.⁴⁹⁰ PGV tanımındaki zorluk da eklendiğinde, literatürde bu mekanizmanın belirsiz görüldüğü ve sübjektif sonuçlara yol açmasının da muhtemel olduğu belirtilmiştir.⁴⁹¹ Ayrıca teklifin dizaynı kârın tahsisinin ilk olarak kaynak/pazar ülkesi harici ülkelere yapılacağını ima etmektedir. Bu nedenle kârların önemli bir kısmı “*rutin faaliyetlerden elde edilen*” kârlar olarak nitelendirilebilir veya birçok kâr kalemi, basitçe PGV ile ilgili olmadığı iddia edilebilir. Böylece yüklü bir vergi matrahı, kaynak/pazar ülkesi vergilendirmesinden hariç tutulabilir.⁴⁹² Tartışmasız ki bu durum da teklifin etkin bir vergilendirme aracı sunamaması sonucunu doğurabilecek bir niteliktedir.

⁴⁸⁸ Bu kısım veya oran farklı şekillerle belirlenebilir. Örneğin, PGV geliştirmek için katlanılan maliyetler ile araştırma-geliştirme ve ticari gayrimaddi varlıklar için katlanılan maliyetler ayrılabilir. Yahut daha formüle dayalı bir yaklaşım benimsenerek iş modeline göre farklılık gösterebilen sabit yüzdeler kullanılabilir. OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 15.

⁴⁸⁹ OECD’ye göre, vergilendirmeyi “değer yaratma ile uyumlu hale getirme” hedefinin, bu tür faaliyetler için tutarlı sonuçlar vermeye devam ettiği görüldüğünden vergilendirilmeye mevcut kurallar uyarınca devam edilmesi gerekir. ibid 14.

⁴⁹⁰ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 34; WU Transfer Pricing Center (2019) Comments on the Possible Solutions (n 473) 5.

⁴⁹¹ Maastricht University (2019) Comments on the Possible Solutions (n 456) 6.

⁴⁹² IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 39. Bu durum, bir dereceye kadar kullanıcı katılımı teklifinde de mevcuttur. Ancak PGV teklifinde fazladan bir “pazarlama/ticari varlık” ayrımının yapılması gerekliliği ve PGV kavramına içkin sübjektiflik bu riski şiddetlendirmektedir.

3.2.3. Önemli ekonomik mevcudiyet teklifi

ÖEM teklifi esas olarak 2015 Nihai Raporu’ndan yadigârdır.⁴⁹³ Anımsanacağı üzere, mukim olmayan bir işletmenin kaynak/pazar ülkesinde *belirli bir amaca yönelik sürekli bir etkileşime* girdiğini gösteren koşulların sağlanması halinde, vergilendirilebilir bir ÖEM oluşturacağı fikri bu teklifin odağındaydı. Yine benzer şekilde 2019 Kamuoyu Danışma Belgesi’nde yer verilen ÖEM teklifi ile; kullanıcı tabanının varlığı ve bu tabandan veri toplanması,⁴⁹⁴ üretilen dijital içeriğin hacmi, ödemenin yerel para biriminde veya yerel bir ödeme aracıyla tahsil edilmesi ve faturalanması, yerel dilde oluşturulmuş internet sitesinin varlığı, ilgili müşteri tabanı için sürekli pazarlama ve satış promosyonu faaliyetlerinde bulunma⁴⁹⁵ gibi ölçütlerden bir veya daha fazlasının, hasılat tabanlı bir eşik ile beraber, ÖEM bağlantı kuralına dahil edilmesi öngörülmüştür.⁴⁹⁶

Bu teklifte, 2015’teki versiyonunda en çok eleştirilen yön olan kâr tahsisi kuralı eksikliğinin doldurulmadığı görülmektedir. Teklifte kesirli bir paylaşırma yönteminin (*a fractional apportionment method*) uygulanabileceği önerilmiştir. Ancak diğer tekliflerden farklı olarak, bu yöntemin detayları net bir şekilde ortaya konulamamıştır. Ayrıca teklif, bu yöntemin

⁴⁹³ Bu teklif, gelişmekte olan ekonomilerden oluşan (Cezayir, Arjantin, Brezilya, Çin, Kolombiya, Kongo, Fildişi Sahili, Ekvador, Mısır, Etiyopya, Gabon, Gana, Guatemala, Haiti, Hindistan, İran, Kenya, Lübnan, Meksika, Fas, Nijerya, Pakistan, Peru, Filipinler, Güney Afrika, Sri Lanka, Suriye, Trinidad ve Tobago, Venezuela) G-24 grubu ülkeleri ve özellikle Hindistan tarafından dile getirilmiştir. bkz. G24 Working Group on tax policy and international tax cooperation, 'Proposal for Addressing Tax Challenges Arising from Digitalisation' (G24, 17.01.2019) <<https://www.g24.org/g-24-working-group-on-tax-policy-and-international-tax-cooperation/>> erişim tarihi 3.4.2022. Aydemir, The Permanent Establishment (n 75) 31.

⁴⁹⁴ Bu unsura, kaynak/pazar ülkesi ekonomisinin büyüklüğü ve nüfus yoğunluğunun da eklenmesi önerilmiştir. Deloitte (2019) Comments on the Possible Solutions (n 455) 6; Digital Europe (2019) Comments on the Possible Solutions (n 470) 6.

⁴⁹⁵ Teklif ile de hedef alınmak istenen ÇUI’ler genellikle her bir kaynak/pazar ülkesine özgü bir pazarlama faaliyetinde bulunmaya gerek duymamakta ve daha çok marka gücünden yararlanmaktadır. Bu nedenle böyle bir ölçüt benimsenmesi gerektiği düşünülmektedir. IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 44.

⁴⁹⁶ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 16. Literatürde *Rençber*, “kullanıcı tabanı” eşliğinin tespitinin ve gelir atfının zor olduğunu, “dijital içeriğin hacmi” eşliğinin doğrudan gelir veya değer gösterir bir kavram olmadığını, “yerel para birimleri” eşliğinin (kripto paralar göz önünde bulundurulduğunda) şimdiden eskidiğini, “yerel dil” eşliğinin ise birçok işletmenin İngilizce’yi tercih etmesi nedeniyle başarısız olduğunu savunmuştur. Rençber, Uluslararası Gelişmeler (n 52) 325.

vazgeçilmez olmadığını; varsayılan kâr yöntemi veya kaynakta kesinti mekanizmalarının da kullanılabilirliğini belirterek, kâr tahsisi sorununa net bir yanıt verememiştir.⁴⁹⁷

Kanımızca özellikle gelişmekte olan ülkelerin vergi makamlarının daha az deneyimlediği varsayılan kâr yöntemleri yahut kesirli paylaşırma yöntemleri yerine, stopaj mekanizmasının benimsenmesi uygulamada kolaylık sağlayabilecektir.⁴⁹⁸ Ancak bu halde de dış yatırımcının caydırılması ve dolayısıyla ekonomik büyümede bozulmaların yaşanması mümkündür.⁴⁹⁹

Literatürde 2015 Nihai Raporu'ndaki en tercih edilebilir öneri olarak değerlendirilen bu teklifin Sütun 1 çalışmalarında da bu pozisyonunu koruduğu görülmektedir. Her ne kadar iş dünyası PGV teklifine daha yakın dursa da Ottawa Konferansı ilkelerinden tarafsızlık, basitlik ilkelerine uygunluğu ve vergilendirme yetkilerinin adil bir dağılımını sağlaması açısından ÖEM teklifinin benimsenmesi gerektiği savunulmaktadır. Eğer tamamen benimsenmeyecek ise de bu teklifin birtakım önemli unsurlarının nihai çözüme dahil edilmesi tavsiye edilmiştir.⁵⁰⁰ Gerçekten de teklif daha basit ve efektiftir. Zira kâr tahsisinde rutin olan veya olmayan ayırımına veya pazarlama veya ticari gayrimaddi varlık farklılığına gidilmesi gerekmemektedir. Tarafsızlık açısından da daha uygun bir tekliftir. Nitekim vergi makamları iş modelinin dijitalleşmiş olup olmamasına, dijitalleşmiş ise hangi düzeyde dijitalleşmiş olduğuna yahut belirli dijital iş modellerinin tanımı kapsamına girip girmediğine ilişkin bir değerlendirme yapmak zorunda değildir.

Bu teklifin uygulamada dijital işletmelere hitap edeceği ve bunun tarafsızlık ilkesini zedeleyeceğini öne sürmek mümkündür.⁵⁰¹ Kanımızca tartışılan ÖEM teklifi tarafsızlık ilkesini bertaraf etmemektedir. ÖEM teklifinin kapsamı basitçe 2015'ten beri rahatsızlık

⁴⁹⁷ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 17.

⁴⁹⁸ Aynı görüşte bkz. Brauner & Moreno, Withholding Taxes (n 317); IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 50; Deloitte (2019) Comments on the Possible Solutions (n 455) 6.

⁴⁹⁹ Deloitte (2019) Comments on the Possible Solutions (n 455) 6; Digital Economy ThinkTank (2019) Comments on the Possible Solutions (n 454) 11.

⁵⁰⁰ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 42; Aydemir, The Permanent Establishment (n 75) 37; WU Transfer Pricing Center (2019) Comments on the Possible Solutions (n 473) 8,11. KPMG, fiziksel varlığa bağlı olmaksızın bağlantı kuralı oluşturulması açısından bu teklifi oldukça yerinde bulmuştur. KPMG (2019) Comments on the Possible Solutions (n 466) 17.

⁵⁰¹ Bu yönde bkz. KPMG (2019) Comments on the Possible Solutions (n 466) 16.

duyulan bir eksikliğin doldurulmasıdır. Dijital ortamda yapılan ticari faaliyetlerin vergilendirilmesi tek başına tarafsızlık ilkesini ihlal etse idi başından beri böyle bir rahatsızlığın duyulmaması ve herhangi bir çözüm arayışında bulunulmaması gerekirdi.⁵⁰²

Kullanıcı katılımı teklifinde yalnızca sosyal medya platformları, arama motorları ve sanal pazar yerleri teklifin kapsamına alınmış ve böylece “geleneksel olmayan” iş modelleri arasından bu iş modelleri tabiri caizse cımbızlanmış; PGV teklifinde ise daha çok bu tür varlıkları (ki tam olarak ne oldukları da şüphelidir) kullanan işletmeler çevrelenmiştir. OEM teklifinde ise iki ya da daha çok (niceliksel ve niteliksel) faktöre dayalı olarak bir işletmenin bağlantı kuralı kapsamında olup olmadığı belirlenmektedir. Bu faktörlerin nitelikleri göz önüne alındığında da belirli bir iş modeli tatbik edildiği için değil, pazar yargı yetkisi ile ekonomik bir bağlılık içerisinde bulunduğu için yeni bir vergilendirme yetkisi tesis edildiği anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bu faktörlerin işlevini, sabit Dİ'nin (veya bağımlı temsilci Dİ'nin) oluşmasına sebebiyet veren faktörlere (örn. süreklilik, sabitlik koşulları) benzetmek pekâlâ mümkündür. Bu açıdan ilgili seçeneğin dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin teorik amaçlara da uygun olduğu görülmektedir.⁵⁰³

Olumlu yönlerine rağmen OEM teklifi literatür ve uygulamacılar tarafından birçok açıdan eleştirilmiştir. Bu eleştirilerden en sık dile getirileni diğer iki tekliften farklı olarak ilgili teklifin teknik özelliklerinin detaylı bir açıklamasının yapılmamış olmasıdır.⁵⁰⁴ En erken tartışılan seçenek olmasına rağmen, özellikle kâr tahsisi kuralları açısından oldukça az düzeyde geliştirilmiştir. Hangi eşiklerin belirleneceğine veya kâr tahsisi kurallarında hangi kesirler üzerinde uzlaşılacağına ilişkin hiçbir öngöründe bulunulmamıştır. Bu durum da yorumcular tarafından geri bildirimde bulunmayı zorlaştırmıştır.

ÖEM bağlantısının ÇVÖA'lara nasıl yansıtacağı konusunda da bir açıklama yapılmamıştır. Burada Dİ kavramını düzenleyen OECD Model Anlaşması'nın 5.maddesi altında yeni bir Dİ türünün eklenmesi düşünülebilir. Bu halde, ÖEM'i “*dijital*” veya “*sanal*” Dİ olarak

⁵⁰² Görüşümüze ilişkin olarak bkz. [1.7. Dijital Ekonomide Bağlantı Sorunu](#).

⁵⁰³ Aynı yönde bkz. WU Transfer Pricing Center (2019) Comments on the Possible Solutions (n 473) 6.

⁵⁰⁴ Maastricht University (2019) Comments on the Possible Solutions (n 456) 10; Digital Europe (2019) Comments on the Possible Solutions (n 470) 5; Aydemir, The Permanent Establishment (n 75) 38; *Spotify* in OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation, 7.

adlandırılarak OECD Model Anlaşması'ndaki Dİ türü sayısının (sabit Dİ, bağımlı temsilci Dİ, inşaat Dİ olmak üzere) dörde çıkarılması öngörülebilir.⁵⁰⁵ Dİ kavramı genişletilirse ticari faaliyetlerin uzaktan veya fiziksel bir mevcudiyetle yürütölüp yürütölmediğine bakılmaksızın eşit bir oyun alanı elde edebilecektir.⁵⁰⁶ Dolayısıyla bu halde mevcut uluslararası vergi kurallarından ayrılmaya da teorik açıdan gidilmemiş olunacaktır.

Kanımızca, ÖEM bağlantısının ayrı bir madde altında belirtilmesi ve Dİ kavramından ayrıştırılması daha uygundur. Bunun nedeni Dİ kavramının kaçınılmaz olarak fiziksel mevcudiyete bağılı olması ve dijital olmayan bir ekonomi var oldukça da bağılı kalmaya devam edecek olmasıdır. Bu nedenle ÖEM gibi fiziksel varlığa dayanmayan bir bağlantı kuralının Dİ başlığı altına iliştirilmemesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz. Aynı zamanda Dİ listesinin her yeni bir uzantısı mevcut kâr tahsisi kurallarının uygulanmasını daha da zorlaştırmaktadır.⁵⁰⁷ Bu nedenlerle ÖEM kuralının OECD Model Anlaşması'na ayrı bir madde olarak eklenmesi daha yerinde olacaktır.

ÖEM kâr dağıtımını konusunda eksiklikler barındırır da (diğer tekliflerde neredeyse hiç tartışılmayan), geliştirilmeye müsait ve katı koşullara dayanmayan bir bağlantı kuralı önermektedir. Bu yönüyle diğer teklifler ile bu teklifin kaynaştırılması pekâlâ mümkündür; ÖEM teklifinin kullanılmasıyla detaylı bir bağlantı kuralı, diğer tekliflerin kullanılmasıyla ise detaylı bir kâr dağıtım kuralı öngörülebilir. Böylece bu üç teklifin tek bir öneride barındırılması mümkün hale gelebilir. Ancak böyle bir öneri için, nihai çözümün bağlantı kuralını oluşturacak ÖEM teklifinin daha fazla detaylandırılması, geliştirilmesi ve tartışılması gerekmektedir.

⁵⁰⁵ Diğer bir öneri de Dİ kavramının mevcut tanımının yorum faaliyet ile "gerdirilmesidir". Burada kullanıcı verilerinin doğal kaynaklara benzetilmesi yolu da bir argüman olarak ortaya atılmışsa da OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinde fiziksel varlığa yapılan göndermelerin açıklığı göz önüne alındığında böyle bir faaliyeti tercih etmek pek mümkün değildir. WU Transfer Pricing Center (2019) Comments on the Possible Solutions (n 473) 7-8.

⁵⁰⁶ IBFD Task Force on the Digital Economy (2019) Comments on the Possible Solutions (n 452) 47.

⁵⁰⁷ Stefan Greil & Lars Wargowske, 'Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights' (2019) 73 (10) Bulletin for International Taxation IBFD 504, 507.

OECD/G20, bir önceki başlıkta belirtilen önerilere ilişkin olarak dış paydaşlardan tavsiye istemiş⁵⁰⁸ ve bu tavsiyelere ve yorumlara dayanarak Mayıs 2019’da ayrıntılı bir Çalışma Programı sunmuştur.⁵⁰⁹ Bu Program’da Kapsayıcı Çerçeve üyeleri tarafından dile getirilen üç farklı teklifin ortak noktaları tespit edilerek fikir birliğine dayalı bir çözüme ulaşmak için mevcut seçeneklerin azaltılması ve bazı boşlukların kapatılması gerektiği kaydedilmiş ve önerilen bu üç teklifin *önyargısız bir şekilde* değerlendirileceği not düşülmüştür.⁵¹⁰

Bu hedefleri göz önüne alarak OECD Sekreterliği,⁵¹¹ Sütun 1 üzerindeki uzlaşmayı kolaylaştırmak için Program’da belirlenen ortak noktalara dayanan ve teoride tüm IF üyesi ülkeler için kabul edilebilir nitelikte bir yaklaşım (Birleştirilmiş Yaklaşım, *Unified Approach*) geliştirdiğini belirtmiştir. Birleştirilmiş Yaklaşım, kendinden önce yapılan üç teklifin ortak noktalarını yansıtarak yeni bir bağlantı kuralı ile yeni bir vergilendirme yetkisi içermektedir. Kaynak/pazar ülkelerine tanınan bu yeni vergilendirme yetkisi “A Tutarı (*Amount A*)” şeklinde adlandırılmıştır. A Tutarı’na ilişkin detaylı açıklamalar yapılması gerektiğinden, çalışmanın devamında Birleştirilmiş Yaklaşım’ı ayrı bir başlıkta inceleme gereği görülmektedir.

3.3. Birleştirilmiş Yaklaşım Önerisi (A Tutarı)

Birleştirilmiş Yaklaşım (A Tutarı) temel haliyle ilk defa Kasım 2019’da yayınlanmış⁵¹² ve akademisyenlerin ve uygulayıcıların değerlendirmelerine sunulmuştur. İlk yayınlandığı haliyle Yaklaşım geliştirilmemiş bir halde idi ve neredeyse 5 sayfadan oluşuyordu. Yaklaşım’ın bu detaylandırılmayan metnine dahi yorumcular tarafından, hem teknik hem politik açıdan yapılan yorumlardan oluşan 3.000 sayfayı aşan toplam 304 değerlendirme

⁵⁰⁸ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446).

⁵⁰⁹ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

⁵¹⁰ OECD (2019), Public Consultation Document (n 446) 7.

⁵¹¹ Bu teklifin, içerisinde gelişmekte olan ülke temsilcilerinin de bulunduğu IF üyesi ülkeler tarafından değil de OECD Sekreterliği tarafından ortaya atıldığına dikkat çekmek isteriz.

⁵¹² OECD (2019) Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

yapılabilmiştir.⁵¹³ Yorumcuların, Yaklaşım'ın karmaşıklığı da dahil olmak üzere, belirli teknik yönleriyle ilgili endişelerini dile getirmesi üzerine, IF bu endişeleri ele almak adına çeşitli çalışma grupları oluşturmuştur. Çalışma gruplarınca yapılan çalışmalar sonucunda da Sütun 1'in Tasarımı Hakkında Rapor (*Report on the Blueprint of Pillar One*, bundan sonra "Sütun 1 Raporu" olarak adlandırılacaktır) yayınlanmış, Birleştirilmiş Yaklaşım'ı yansıtan A Tutarı'nın teknik hatları uzlaşmaya sunulmuştur.⁵¹⁴

Çalışmanın devamında A Tutarı'nın bu teknik hatları detaylandırılacaktır. Bu amaçla öncelikle, A Tutarı'nın kapsamı, A Tutarı'na ilişkin bağlantı kuralları, A Tutarı'nın hesaplanması, A Tutarı'nın uygulanmasına ilişkin açıklamalarda bulunulacak; daha sonra ise A Tutarı'nın dijital ekonomideki bağlantı sorununa çözüm teşkil edip edemeyeceğine ve "başarı şansına" ilişkin bir değerlendirme sunulacaktır.

3.3.1. A Tutarı'nın kapsamı

Birleştirilmiş Yaklaşım'a göre yeni vergilendirme yetkisinin tahsisi, yalnızca mevcut bağlantı kurallarında değişiklik yapılarak çözümlenemeyecektir. Mevcut kâr dağıtım kuralları, fiziksel varlığı bulunmayan bir mevcudiyete hiçbir kâr tahsis edemeyeceğinden, kâr tahsis kurallarında da değişiklik yapılması gerekmektedir. Bu sonuç esasında önceki üç teklifin de ortak noktasını yansıtmaktadır.

OECD Sekreterliği mevcut kurallardaki değişikliğin, yalnızca fiziksel varlığın olmadığı durumlar için değil, böyle bir varlığın olduğu durumlar için de gerekli olduğunu savunmuştur. Zira aksi halde yeni vergilendirme yetkisi kuralları mükellefler için seçmeli hale gelecektir. Mükellefler kaynak/pazar ülkesi içinde bulunmanın alternatif biçimlerini kullanarak (Dİ veya bağlı kuruluş oluşturulması) yeni kuralların uygulanmasını

⁵¹³ OECD, 'Public comments received on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One' (OECD, 15.11.2019) <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>> erişim tarihi 8.5.2022.

⁵¹⁴ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

atlabileceklerdir.⁵¹⁵ Bu anlayış ile, yeni bağlantı ve kâr dağıtım kurallarının kapsamı, geleneksel yollarla yürütülen faaliyetleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.⁵¹⁶

A Tutarı'nın kapsamı, Sütun 1 Raporu'nda belirtildiği haliyle iki farklı testten oluşuyordu; aktivite testi ve hasılat eşiği testi. Rapor, bu kriterlerin “*pazar ülkesinin ekonomik yaşamına aktif ve sürdürülebilir bir şekilde katılma yeteneğinin*” birer göstergeleri olduklarını belirtmiştir. Bu ibare, ÖEM teklifine içkin “*kaynak/pazar ülkesi ekonomisi ile bir amaca yönelik sürekli etkileşim*” söyleminin bir güncellemesi gibi görünmektedir.⁵¹⁷ Çalışmanın devamındaki başlıklarda Sütun 1 Raporu'nda belirtilen bu göstergeleri; aktivite testi ve hasılat eşiği testi detaylandırılacaktır. Bu detaylandırma yapılırken, bu testlerin güncel durumlarını yansıtan 4 Nisan 2022 tarihli A Tutarı Kapsamına İlişkin İç Hukuk Hükümleri Taslak Model Kurallar'da⁵¹⁸ öngörülen hükümlere de yer verilecektir.

3.3.1.1. Aktivite testi

İlk test olan aktivite testi kapsamında, A Tutarı ile hedeflenen iş modelleri ele alınmaya çalışılmıştı. Ele alınan bu faaliyetler; Otomatikleşmiş Dijital Hizmetler (*Automated Digital Services*, bundan sonra “ODH” olarak adlandırılacaktır) ve Tüketicie ile Birebir İletişim Kuran Faaliyetler (*Consumer-facing Business*, bundan sonra “TBKF” olarak adlandırılacaktır) olarak belirlenmişti. Sütun 1 Raporu'nda, ODH ve TBKF aktivitelerinin tanımlanması aşamasında, önemli miktarda ve titiz bir teknik çalışma yer verilmişti.

Bu çalışmalara göre ODH aktiviteleri, güçlü müşteri/kullanıcı ağı etkilerinden yararlanan ve kullanıcılar/müşterilerle etkileşimden önemli değer üreten aktiviteler şeklinde tanımlanmıştı.⁵¹⁹ Bu aktivitelerin tespitinde, pozitif ve negatif bir listenin yanında bu listeleri

⁵¹⁵ OECD (2019) Secretariat Proposal (n 512) 6 ¶16.

⁵¹⁶ Bu niyetin, “dijital ekonomiyi diğer ekonomiden ayırmama” endişesinden değil daha pratik olarak, “vergiden kaçınmayı önleme” endişesinden kaynaklandığına dikkat çekmek gerekir.

⁵¹⁷ Böylece, mevcut uluslararası vergi hukukunda bulunmayan yeni bir ilke, “ülkenin ekonomik yaşamına aktif ve sürdürülebilir bir şekilde katılım” ilkesi tanımlandığı söylenebilir. *WU Transfer Pricing Center in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints.*

⁵¹⁸ OECD (2022) Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, 4 April - 20 April 2022, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

⁵¹⁹ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 19 ¶24.

de doğrulayacak, genel bir tanım öngörölmüş ve bu genel tanımın iki unsur üzerine kurulduğu belirtilmişti. Bu çerçevede bir aktivitenin ODH olabilmesi için; i) otomatikleşmiş olması (otomatik bir sistem kurulduktan sonra, hizmetin belirli bir kullanıcıya sağlanması aşamasında minimum insan müdahalesinin gerekmesi) ve 2) dijital olması (internet veya elektronik ağ üzerinden sağlanması) gerekmektedir.⁵²⁰ Bu koşulları karşılayan pozitif listeye göre şu aktiviteler ODH aktiviteleri olup A Tutarı kapsamında olacaktır: çevrim içi reklamcılık hizmetleri, kullanıcı verilerinin satışı veya başka şekilde elde çıkarılması, çevrim içi arama motorları, sosyal medya platformları, çevrim içi aracılık platformları, dijital içerik hizmetleri, çevrim içi oyunlar, standartlaştırılmış çevrim içi öğretim hizmetlerini ve bulut bilişim hizmetleri.⁵²¹ Şu aktiviteler ise negatif liste kapsamı olup A Tutarı kapsamı dışında kalacağı öngörölmüştü: kişiselleştirilmiş profesyonel hizmetler, kişiselleştirilmiş çevrim içi öğretim hizmetleri, mal ve hizmetlerin ODH dışında çevrim içi satışı, ağ bağlantısından bağımsız olarak fiziksel bir ürünün satışından elde edilen gelir (“*Nesnelerin İnterneti*”⁵²²) ve internete veya başka bir elektronik ağa erişim sağlayan hizmetler.

Aktivite testinin ikinci ayağı ise TBKF aktiviteleriydi. Bu aktiviteler, dijitalleşmeden daha az ölçüde etkilenecek ODH aktiviteleri kadar dijitalleşmemiş, “geleneksel” nitelikli ticari faaliyetleri içermektedir. Bu faaliyetlerde bulunan işletmeler, dijital teknolojilerin sağladığı imkânlarla, kaynak/pazar ülkesinde fiziksel bir varlığa sahip olmanın ötesine geçmekte ve hedefe yönelik oluşturulan pazarlama stratejileri sayesinde kaynak/pazar ülkesindeki tüketiciler ile daha anlamlı bir şekilde etkileşim kurabilmekteydi.⁵²³ TBKF aktiviteleri, (aracılar veya *franchising* ve lisanslama yoluyla dolaylı olarak satış yapanlar da dahil olmak üzere) “tüketicilere yaygın olarak” satılan türden mal ve hizmetlerin satışından gelir elde edilen faaliyetler olarak tanımlanmıştı.⁵²⁴

⁵²⁰ ibid 20 ¶26.

⁵²¹ ibid ¶29.

⁵²² Nesnelerin interneti, bilgisayarlar ve akıllı telefonlar gibi tipik cihazlar dışındaki cihazların (“nesnelerin”) internete bağlanmasını ifade eder. Arabalar, mutfak aletleri ve hatta kalp monitörleri, internete bağlanarak nesnelerin internetindeki bir nesne olabilir. Bu cihazlar internete bağlı şekilde satılmazlar ancak internetten ve veri akışından büyük ölçüde yararlanırlar.

⁵²³ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) ¶30-31.

⁵²⁴ ibid 37 ¶53

ODH aktivitelerinin tanımlanmasında, bir önceki başlıkta açıklanan kullanıcı katılımı teklifinin, TBKF aktivitelerinde ise PGV teklifinin etkisini görebilmek mümkündür.⁵²⁵ Sütun 1 Raporu, A Tutarı'nın kapsamı konusunun beklemede olan siyasi konulardan biri olduğu notunu düşmüştü.⁵²⁶ Dijital olmayan mal veya hizmetlerden oluşan TBKF aktivitelerinin A Tutarı kapsamına dahil edilmesi yorumcular tarafından eleştirilmişti.⁵²⁷ Tarafsızlık ilkesine gönderme yapılarak hiçbir aktivite eşiği bulunmaması gerektiğini savunan bir görüş de vardı.⁵²⁸ Bu ikinci yöndeki eleştiriler ağır basmış olacak ki, A Tutarı Kapsamına İlişkin İç Hukuk Hükümleri Taslak Model Kurallar'da,⁵²⁹ belirtilen ve üzerinde son derece kapsamlı bir çalışma yapılan aktivite testi A Tutarı kapsamından kaldırılmıştır. Böylece A Tutarı kapsamına giren işletmelerin tespitinde, bu işletmelerin ne tür bir faaliyette bulunduğu bakılmayacaktır.⁵³⁰ Bu durumda bir işletmenin A Tutarı kapsamına girip girmeyeceği, yalnızca ikinci kriter olan hasılat eşiğini karşılayıp karşılamamasına göre belirlenecektir.

⁵²⁵ Elliffe (n 60) 219

⁵²⁶ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 19 ¶23.

⁵²⁷ Rapor'da mevcut transfer fiyatlandırması yöntemlerinin TBKF aktiviteleri için neden yetersiz kaldığı ve neden değişiklik yapılması gerektiğine ilişkin hiçbir gerekçelendirme yapılmadığı haklı eleştirisi için bkz. William Brynes, 'Recommendations for the Pillar One and Pillar Two Blueprints' (Kluwer International Tax Blog, 18.12.2020) <<http://kluwertaxblog.com/2020/12/18/recommendations-for-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints/>> erişim tarihi 8.5.2022. ABD Hazinesi'nin de daha geniş kapsam konusunda memnuniyet duyduğu belirtilmiştir; Leanna Reeves, 'US shift on pillar one is a chance for 'tax peace', says Saint-Amans' (International Tax Review, 24.5.2021) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1rq8rh2t128j0/us-shift-on-pillar-one-is-a-chance-for-tax-peace-says-saintamans>> erişim tarihi 8.5.2022. TBKF aktivitelerinin A Tutarı kapsamına alınmasının tarafsızlık ilkesi temelinde haklı olduğuna ilişkin görüş için bkz. Elliffe (n 60) 222.

⁵²⁸ WU Transfer Pricing Center in OECD (2019) Public Comments Received on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One; Netflix in OECD (2019) Public Comments Received on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One; Baker & McKenzie in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints; BEPS Monitoring Group in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. Ecommerce Europe in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints.

⁵²⁹ OECD (2022) Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope (n 518).

⁵³⁰ Bu durumun OECD müzakereleri sırasında ABD temsilcisi olarak görevlendirilen Itai Grinberg'in "daha kapsamlı kapsam" önerisinin bir yansıması olduğuna ilişkin olarak bkz. Forbes, 'The Beginning Of The End? An Update On The OECD Tax Reform Plan' (27.7.2021, Tax Notes) <<https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2021/07/27/the-beginning-of-the-end-an-update-on-the-oecd-tax-reform-plan/?sh=4f92eaa71e08>> erişim tarihi: 22.5.2022.

3.3.1.2. Hasılat eşiği testi

A Tutarı kapsamına girecek ÇÜİ'lerin belirli büyüklükte işletmeler olmaları amaçlanmıştır. Sütun 1 Raporu'na göre, bu yeni kuralların belirli bir büyüklüğe ulaşmamış işletmelere uygulanması halinde, önemsiz faydalar karşılığında önemli uyum maliyetlerine katlanılacaktır.⁵³¹ Bu nedenle bir eleme yapılması gerekmektedir. Bu elemeyi gerçekleştirebilmek için Sütun 1 Raporu'nda *küresel hasılat eşiği* öngörülmüştür.⁵³²

A Tutarı'nın ilk versiyonuna kıyasla, küresel hasılat eşiğinin düşük tutulması halinde ekonomik etki analizine göre, A Tutarı'nda nispeten düşük bir artış olacaktır. Tüm IF üyesi ülkelerin vergi idareleri için A Tutarı ek külfetlere neden olacağından, bu eşiğin çok düşük tutulmamasına özen gösterilmiştir.⁵³³ Ayrıca, A Tutarı'ndan beklenen faydanın sağlanabilmesi için yönetilebilir sayıda ÇÜİ grubunun kapsanması gerekmektedir.⁵³⁴ Burada ülke bazında raporlama gereksinimleri için kullanılan "750.000.000 Euro'luk brüt hasılat" eşiğinin, A Tutarı kurallarına tâbi olacak işletmeleri sınırlamak için de değerlendirilebileceği öne sürülmüştür. Ancak Sütun 1 Raporu'nda küresel hasılat eşiği için kesin bir sayı belirtilmemiştir.⁵³⁵

Yorumcular tarafından A Tutarı kapsamındaki bu eşiğe zamansal bir sınırlama (örn. hasılat eşiğinin art arda iki yıl boyunca karşılanması koşulu) getirilmesi önerilmiştir. Böylece kaynak/pazar ülkesinin ekonomik yaşamına aktif ve sürdürülebilir bir şekilde katılmayı amaçlamayan tek seferlik işlemler yüzünden bir işletmenin A Tutarı kapsamına girmesi önlenilecekti. Böyle bir kural, hasılat tutarları yıllar içerisinde dalgalanan işletmelere açısından da yararlı olacaktı.⁵³⁶ Bu eleştiri, Taslak Model Kurallar'da dikkate alınmış ve eşiklerin uygulanmasında zamansal bir sınırlama öngörülmüştür.

⁵³¹ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 58 ¶171.

⁵³² OECD (2019) Secretariat Proposal (n 512) 7-8.

⁵³³ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 58 ¶176.

⁵³⁴ ibid 59 ¶179.

⁵³⁵ ibid 22. Küresel hasılat eşiğinin, kendi ülkeleri dışında faaliyet gösteren ancak çok da küresel olmayan işletmeleri eleyecek kadar yüksek olması ve bu nedenle 750.000.000 Euro'dan daha yüksek bir eşik belirlenmesi gerektiğine ilişkin olarak bkz. Ecommerce Europe (2020) Comments on the Pillar One (n 528).

⁵³⁶ Brynes (n 527); Pwc in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints; Digital Economy Group in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar

A Tutarı'nın kapsamını düzenleyen Taslak Model Kurallar'ın 1. maddesinin 1. fıkrası A Tutarı'nın mükellefini; A Tutarı'na ilişkin kuralların yürürlük tarihinden sonraki bir Dönem yahut başlangıç ve bitiş tarihleri açıkça belirtilen bir "Dönem" bakımından; Kapsanan Grup (*Covered Group*) içerisindeki herhangi bir "Grup Tüzel Kişisi (*Group Entity*)" olarak tanımlanmıştır.⁵³⁷ Grup Tüzel Kişisi ise, ÇUI grubu içerisinde ayrı finansal hesapları bulunan veya bulunması gereken, bir ortaklık veya tröst dahil olmak üzere, herhangi bir tüzel kişi veya yapay olarak oluşturulmuş bir kuruluş olarak tanımlanmıştır.⁵³⁸ Aynı maddenin 2. fıkrasında Kapsanan Grup'un şu iki koşulun her ikisini karşılayan ÇUI grubu olduğu belirtilmiştir;

a) İlgili Dönem için toplam hasılatının 20 milyar Euro'dan fazla olması (*küresel hasılat testi*).⁵³⁹

b) Grubun;

i) ilgili Dönem boyunca (*dönem testi*);

ii) ilgili Dönemden hemen önceki dört Dönemden iki veya daha fazlasında (*önceki dönem testi*) ve

iii) ilgili Dönemden hemen önceki dört Dönem Boyunca Ortalama (*ortalama test*)⁵⁴⁰

Vergi Öncesi Kâr Marjı'nın %10'un üzerinde olması (*kârlılık testi*).⁵⁴¹

Two Blueprints; *Deloitte* in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints.

⁵³⁷ OECD (2022) Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope (n 518) 5.

⁵³⁸ *ibid* 8.

⁵³⁹ Belirlenen Dönemin 12 aydan daha kısa veya daha uzun olduğu durumlarda bu tutarlar, Dönemin uzunluğuna karşılık gelecek şekilde orantılı olarak ayarlanacaktır. *ibid* 5.

⁵⁴⁰ Bu dönem testleri, değişken kârlılık oranlarına sahip grupların A Tutarı kapsamına alınmasını sağlamayı amaçlamaktadır. *ibid* 3. Yorumcular bu dönem testlerinin küresel hasılat eşikleri için de getirilmesini önermektedir. *KPMG* in OECD (2022) Public Comments Received on the Draft Rules for Scope Under Amount A of Pillar One; *PwC* in OECD (2022) Public Comments Received on the Draft Rules for Scope Under Amount A of Pillar One, *Swiss Holding* in OECD (2022) Public Comments Received on the Draft Rules for Scope Under Amount A of Pillar One. Taslak Model Kurallar ise bu konunun tartışıldığını belirtmiştir. OECD (2022) Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope (n 518) 5.

⁵⁴¹ Üzerinde anlaşılan %10'luk kârlılık eşğine göre yapılan araştırmaya göre, dünyanın en büyük 500 şirketinden 78'i A Tutarı'ndan etkilenecektir. Michael P. Devereux & Martin Simmler, 'Who Will Pay Amount A?' (2021) 5 (36) *EconPol Policy Brief* 1, 1.

Taslak Model Kurallar'da, bu kuralların yalnızca büyük ve yüksek kârlı ÇUİ grupları için geçerli olmasını ve mümkün olduğunca nicel ve nesnel kriterleri içermesini sağlamak üzere tasarlandığı belirtilmiştir.⁵⁴²

Belirtelim ki kârlılık testi olarak belirtilen %10 kâr marjı, A Tutarı'nın hesaplanmasında kullanılan bir orandır. Aşağıda da detaylandırılacağı üzere A Tutarı'nın hesaplanması için öngörülen kurallar uyarınca A Tutarı'nın sıfır (0) olarak hesaplanmaması için, A Tutarı mükellefinin en az %10 kâr marjına sahip olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, %10 kâr marjından düşük bir kâr marjına sahip olan mükellefler A Tutarı kapsamında olduğunda, hiçbir A Tutarı hesaplanamayacak ve pazar ülkelerine hiçbir vergi matrahı tahsis edilemeyecektir. Dolayısıyla %10 kâr marjı eşiği, fiilen A Tutarı'nın hesaplanmasında mevcut olan bir kriterdir. Sütun 1 Raporu'nda kapsam kuralları yerine A Tutarı hesaplanması başlığı altında yer verilen bu oranın, Model Kurallar'da kapsama ilişkin bir kural olarak görülmesi daha yerinde olmuştur.

A Tutarı kapsamına ilişki olarak değinilmesi gereken son husus, ABD'nin önerdiği güvenli liman (*safe harbour*) uygulamasıdır. Bu uygulama, Sütun 1'in tüm bileşenlerini, A Tutarı kapsamındaki ÇUİ'ler için seçmeli hale getirecektir. ABD'ye göre böyle bir seçim, A Tutarı kapsamına ilişkin tartışmalı tanım sorunlarından ve uluslararası vergi ilkelerinde değişiklik yapılmasındaki siyasi zorluktan kaçınmaya imkân verecektir. Ancak birçok IF üyesi ülke, böyle bir uygulamanın Sütun 1'in hedeflerini boşa çıkaracağını, benzer işletme grupları arasında tutarsızlıklar yaratacağını ve uluslararası uzlaşi hedefini baltalayacağını savunmuştur.⁵⁴³

⁵⁴² OECD (2022) Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope (n 518) 2. Literatürde bazı yazarlar, bu kuralların hedefe yönelik bir önlem olmaması adına, genel kural olarak 1.000'den fazla işletmeyi kapsamaması gerektiğine inanmaktadır. Pasquale Pistone & João Félix Pinto Nogueira & Betty Andrade & Alessandro Turina, 'The OECD Public Consultation Document "Secretariat Proposal for a 'Unified Approach' under Pillar One": An Assessment' (2020) 74 (1) Bulletin for International Taxation IBFD 14, 17.

⁵⁴³ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 57 ¶167-9. BEPS İzleme Grubu'na göre A Tutarı'nın sağlıklı sonuçlanması için en iyi yol, bu kuralların DHV'leri ile seçenekli olarak uygulanmasıdır. BEPS Monitoring Group (2020) Comments on the Pillar One (n 528). Aksi yönde, gelişmiş ülkelerden oluşan G-24, bir vergilendirme yetkisinin isteğe bağlı olamayacağı ve kapsam sorununu çözmek için IF üyesi ülkelerin birlikte çalışması gerektiği görüşündedir. G-24 in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints.

3.3.2. A Tutarı'na ilişkin bağlantı kuralları

Daha önceden belirtildiği üzere A Tutarı, yeni bir bağlantı hükmü içermektedir ve bu hükmün, Dİ kuralının üzerinde bağımsız ve *lex specialis* bir kural olarak uygulanması öngörülmüştür.⁵⁴⁴ Sütun 1 Raporu vurgulamıştır ki, yeni bağlantı kuralı bir kaynak/pazar ülkesinin yalnızca A Tutarı tahsisine ilişkin yetkilendirmesini belirlemekte ve diğer vergiler için var olan bağlantı kurallarını değiştirmemektedir.⁵⁴⁵ Aynı anlayış 4 Şubat 2022 tarihinde yayınlanan Bağlantı ve Kaynak Kurallarına İlişkin Taslak Model Kurallar'da da sürdürülmüştür.⁵⁴⁶

A Tutarı'nın ilk versiyonunda ODH aktiviteleri açısından; bir kaynak/pazar ülkesinden elde edilen hasılataya dayalı bir eşğin bağlantı testi için yeterli olabileceği öngörülmüştür. Rapor'a göre kapsam testi, halihazırda pazar ülkesinin ekonomik yaşamına sürdürülebilir ve önemli bir şekilde katılan ÇUİ gruplarını yakalayacağından, kuralların sade ve kolay uygulanır olmasına önem veren birçok IF üyesi ülke, yalnızca hasılataya dayalı bir bağlantı testini kabule hazır olacaktır.⁵⁴⁷ Bununla birlikte TBKF aktiviteleri için; fiziksel varlığa ilişkin hasılataya eşğine ek kriterler getirilmesi düşünülmüş⁵⁴⁸ ve Rapor'da bu artı faktörlerin neler olabileceğine ilişkin alternatif kurallar uzun uzadıya tartışılmıştır.⁵⁴⁹ Bilindiği üzere, A Tutarı kapsamının ODH ve TBKF aktiviteleri ile sınırlandırılmaması, bağlantı konusunda yapılan bu tartışmaları anlamsız kılmıştır.

⁵⁴⁴ OECD (2019) Secretariat Proposal (n 512) 8 ¶22. Literatürde bu durumun, ticari kazançların vergilendirilmesi için tek bir bağlantı noktası olarak Dİ'nin, kademeli olarak kaybolmasına yol açacağı belirtilmiştir. Yazarlar, Dİ kuralına ince bir ayar yapılarak bağlantı sorununun daha kolay çözümlenebileceğini, yeni bir bağlantı kuralına gerek olmadığı savunulmuştur. Pistone ve diğerleri (n 542) 14.

⁵⁴⁵ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 64 ¶189. 189'uncu paragraf yorumcular tarafından takdir edilmiş ve bu kuralların katma değer vergileri açısından da bir yenilik getirmediğinin açıkça belirtilmesi gerektiği savunulmuştur. *Netflix in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints; Digital Europe in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*. Ancak bu vurgu, Taslak Model Kurallar'a işlenmemiştir.

⁵⁴⁶ OECD (2022) Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 4 February 2022 – 18 February 2022, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2.

⁵⁴⁷ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 66 ¶203.

⁵⁴⁸ ibid 64 ¶190-2.

⁵⁴⁹ ibid 66-68.

Sütun 1 Raporu'nda yalnızca ODH aktiviteleri açısından tartışılan kapsam içi hasılat eşliğinin, Bağlantı ve Kaynak Kurallarına İlişkin Taslak Model Kurallar'da tüm A Tutarı kapsamına giren işletmeler için genişletildiği görülmektedir. “Bağlantı Testi” başlıklı maddeye göre bir Kapsanan Grup'un, kaynak/pazar ülkesinden elde edilen hasılatının 1.000.000 Euro veya 250.000 Euro'ya eşit yahut bu tutardan daha yüksek olması halinde bağlantı koşulunun karşılanacağı öngörülmüştür.⁵⁵⁰

Kaynak/pazar ülkesi hasılat eşliğinin, 1.000.000 Euro veya 250.000 Euro şeklinde seçenekli olması, Sütun 1 Raporu'nda da değinilen, gelişmiş ekonomiye sahip kaynak/pazar ülkeleri için daha yüksek, gelişmekte olan ekonomiye sahip kaynak/pazar ülkeleri için daha düşük eşikler kullanılması hassasiyetinin bir yansımasıdır.⁵⁵¹ Bu hassasiyete uygun olarak yıllık GSMH'ı 40.000.000.000 Euro'ya eşit veya daha fazla olan ülkeler için 1.000.000 Euro eşığı, yıllık GSMH'ı 40.000.000.000 Euro'dan az olan ülkeler için 250.000 Euro eşığı kullanılacaktır.⁵⁵² Bir ülkenin GSMH'nın ne şekilde belirleneceği, hangi kuruluşun verilerine güvenileceği ve bu istatistiğin kaç yılda bir yapılması gerektiği soruları ise Taslak Model Kurallar'da cevapsız kalmıştır. Aynı şekilde döviz kuru farklılıklarının, bu eşiklerin hesaplanmasında ne şekilde dikkate alınacağı da belirsizdir.

Kaynak/pazar ülkesi hasılatı eşikleri ile ilgili de bir dönem testinin öngörülmüştür. Kapsama ilişkin maddeye benzer olarak, kapsam dahilindeki ÇUI grubunun bağlantı koşulunu sağlayabilmesi için, önceden belirlenen bir Dönem boyunca hasılat eşliğini karşılaması gerekmektedir. Belirlenen Dönem'in 12 aydan kısa veya uzun olduğu durumlarda, 1.000.000 Euro veya 250.000 Euro tutarlarının Dönem'in uzunluğuna karşılık gelecek şekilde, orantılı olarak ayarlanacağı da düzenleme kapsamına alınmıştır.⁵⁵³

Literatürde bazı yazarların haklı olarak belirttiği gibi, sayısal eşiklerin aşırı ya da dikkatsiz kullanımı mali güce göre vergilendirme ilkesinden ayrılmak anlamına gelmektedir.⁵⁵⁴ Zira bu tür eşik kurallar çoğu zaman süreklilik ilkesini ihlal etmekte ve “*ya hep ya hiç*” kuralı

⁵⁵⁰ OECD (2022) Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing (n 546) 5.

⁵⁵¹ OECD (2020) Report on Pillar One Blueprint (n 514) 65 ¶197.

⁵⁵² OECD (2022) Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing (n 546) 5 dn. 2.

⁵⁵³ ibid 5.

⁵⁵⁴ Pistone ve diğerleri (n 542) 20.

oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, eşik birimin bir azaltılması sonucunda tam vergilendirmeden sıfır vergilendirmeye geçilecektir.⁵⁵⁵ Bu durum da vergiden kaçınma davranışlarına açık bir davetiye oluşturacaktır. Bu nedenle A Tutarı kapsamında bu denli çok sayıda eşik kullanılmasından kaçınılması gerekmektedir.

Bir ÇUI grubunun pazar ülkesinden elde ettiği hasılatı hesaplayabilmesi için Taslak Model Kurallar'ın "Kaynak Kuralları" başlıklı maddesinde listelenmiş, yaklaşık 20'ye yakın Kaynak Kuralları'nı uygulaması gerekecektir. Bu kurallar, her bir hasılat türü için hangi ülkenin kaynak/pazar ülkesi olduğunu belirlemektedir. Diğer bir anlatımla, Kaynak Kuralları aracılığıyla, belirli bir kaynak/pazar ülkesinden türetilmiş *varsayılacak* hasılat tespit edilmektedir.⁵⁵⁶

Kaynak Kuralları'na ilişkin maddenin 4. fıkrası uyarınca bir Kapsanan Grup, tüm hasılatını Kaynak Kuralları ile kaynaklandırmalıdır. Dolayısıyla hiçbir hasılatın kaynaksız kalmaması bu kurallarının esas amacıdır. Bu amaçla Taslak Model Kurallar, Kaynak kuralı listelemiştir. Bu kurallar, kapsam dahilindeki ÇUI grubunun mevcut bilgilerini kullanarak ulaşabileceği veya ulaşması gereken bir dizi göstergeyi içermektedir.⁵⁵⁷ ÇUI grubuna esasında bir metodoloji sunan bu kuralların her bir işlem bazında uygulanması öngörülmüştür.⁵⁵⁸ İşletme

⁵⁵⁵ Aitor Navarro, 'The Allocation of Taxing Rights under Pillar One of the OECD Proposal' (Last Revised: 11.11.2021) OUP Handbook of International Tax Law Oxford University Press 2021 *Forthcoming* 16 <<https://ssrn.com/abstract=3825612> > erişim tarihi 8.5.2022.

⁵⁵⁶ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 70 ¶203.

⁵⁵⁷ Birçok yorumcu, kaynak kurallarında erişilmesi beklenen verilerin, A Tutarı kuralları için özel olarak hazırlanması gereken değil, hem vergi mükellefi hem de vergi dairesi tarafından kolayca erişilebilen finansal veriler olması gerektiğini düşünmektedir. Bkz. PwC (2020) Comments on the Pillar One (n 536); Ecommerce Europe (2020) Comments on the Pillar One (n 528); Digital Europe (2020) Comments on the Pillar One (n 545). Hangi finansal verilere erişilip erişilemeyeceğinde mükellefin değerlendirmesine riayet edilmesine ve mükellefin iyi niyetli kabul edilmesine ilişkin eleştiri için bkz. *KPMG in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*.

⁵⁵⁸ İşlem bazında yaklaşım (*transaction-by-transaction basis*), hasılatı oluşturan her bir kalem için, Kapsanan Grup'un bu kalemin nereden kaynaklandığını belirlemesi gerektiği anlamına gelmektedir. "İşlem", envanterin münferit ögesi veya bir çevrim içi reklamdaki "tıklama" gibi hasılat getiren herhangi bir öge olabilir ve doğrudan "fatura" anlamına gelmemektedir. Zira faturalar, farklı fiyatlar ile ücretlendirilen birden fazla öge içerebilmektedir. OECD (2022) Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing (n 546) 5 dn.3. Dolayısıyla "işlem" kavramı geleneksel anlamı olan "hukuki işlem" kavramından farklı olarak tanımlanmıştır. *WU Transfer Pricing Center in OECD (2022) Public Comments Received on the Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing*.

grubunun mevcut bilgileri ve makul çabası ile belirlenemeyen göstergelerin bulunduğu bazı istisnai durumlarda ise ilgili maddede belirli dağıtım anahtarları öngörülmüştür.⁵⁵⁹

Burada Kaynak kurallarının daha iyi anlaşılması adına birkaç Kaynak kuralını örnek olarak gösterme gereği duymaktayız. Örneğin Taslak Model Kurallar Kaynak Kuralları başlıklı maddenin 5. fıkrası uyarınca, bir ürünün nihai tüketiciye satışına yönelik bir işlemde elde edilen hasılat, ürünlerin “*nihai tüketiciye teslim yerinden*” kaynaklanmaktadır. İlgili maddenin 6. fıkrasında ise dijital bir ürünün teslimini gerektiren işlemlere, *hizmetlere* ilişkin Kaynak kurallarını düzenleyen, aynı maddenin 8. fıkrasının g ve h bentlerinin uygulanması öngörülmüştür. İlgili bentler uyarınca dijital bir ürünün işletmeden tüketiciye teslimi işleminden elde edilen hasılat, “*tüketicinin yeri*”; işletmeden işletmeye tesliminden elde edilen hasılat ise “*ürünün kullanım yeri*”, kaynak/pazar ülkesi olarak belirlenmiştir.

Diğer bir örnek de, aynı maddenin 8. fıkrasının b bendinde düzenlenen çevrim içi reklam hizmetinin sağlanmasına yönelik işlemlerden elde edilen hasılatla ilişkindir. İlgili düzenlemeye göre, bu faaliyetlerden elde edilen hasılat “*reklam izleyicisinin konum ülkesi,*” kaynak/pazar ülkesi olarak belirlenmiştir. Aynı maddenin c bendi ise maddi malların, dijital malların veya hizmetlerin satışını veya satın alınmasını kolaylaştıran çevrim içi aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatı kaynak/pazar ülkesi belirlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre bu tür işlemlerden elde edilen hasılat iki ülke kaynak/pazar ülkesidir: bu hasılatın yarısı ilgili mal veya hizmet “*alıcısının konum ülkesinden,*” diğer yarısı da bu mal veya hizmetin “*satıcısının konum ülkesinden*” kaynaklanmış kabul edilecektir.⁵⁶⁰

Önemle not edelim ki bu kurallarda geçen, “hasılat”, “ürün”, “dijital ürün”, “hizmet”, “nihai tüketici”, “reklamcılık hizmeti”, “çevrim içi reklamcılık hizmetleri”, “aracılık hizmetleri”, “çevrim içi aracılık hizmetleri”, “teslim yeri”, “ürünün kullanım yeri”, “hizmetten faydalanılan yer”, “konum ülkesi” veya “tüketicinin yeri” gibi terimler, A Tutarı tasarısının ilerleyen zamanlarında yayınlanacak bir yorum belgesi ile özel olarak tanımlanacaktır.

⁵⁵⁹ OECD (2022) Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing (n 546) 3.

⁵⁶⁰ ibid 6.

Kaynak kurallarına ilişkin olarak yorumcular tarafından yapılan ve bizim de katılmadan edemediğimiz temel gözlem, halihazırda anlaşılması zor kurallardan oluşan Sütun 1'in en karmaşık bölümü olarak karşımıza çıkmasıdır.⁵⁶¹ Yorumculara göre bu kurallar gerçek hayatta uygulanamaz ve vergi idareleri tarafından kontrol edilemez kadar karmaşık düzeydedir. Bu durum, A Tutarı'nın başarı şansını düşürmektedir.

3.3.3. A Tutarı'nın hesaplanması

Sütun 1 Raporu'na göre, emsallere uygunluk ilkesinin artık bir karmaşıklık kaynağı haline geldiği, yönetilebilir olmadığı, uyum maliyetlerine sebep olduğu ve bu kuralların basitleştirilmesi gerektiği konusunda IF üyeleri arasında bir fikir birliği vardır. Bu sebeple Rapor, A Tutarı'nın hesaplanması yönteminde emsal bedele uygunluk ilkesini takip etmeyen bir yöntem geliştirmiştir.⁵⁶² A Tutarı'na esas alınan ve bir önceki başlıkta açıklanan üç teklif de emsal bedele uygunluk ilkesinden sapan kâr tahsis yöntemleri önermiş olduğundan, Rapor'un bu sonucu şaşırtıcı değildir.

A Tutarı'nın hesaplanmasında öngörülen yönteme göre, *rutin* nitelikli faaliyetlerden⁵⁶³ elde edilen kâr, geleneksel yöntemler kullanılarak kaynak ve mukim ülkelere dağıtılacaktır.⁵⁶⁴ Bu dağıtım yapılmasından sonra arta kalan artık kârlar, ikinci bir dağıtım faaliyetine konu edinecek ve bu dağıtım faaliyeti ile A Tutarı hesaplanacaktır. Bu sebeple, A Tutarı'nın hesaplanması işlemine ilişkin olarak “yeniden dağıtım” (*reallocation*) ifadesi kullanılmaktadır.

A Tutarı matrahına ilişkin olarak henüz bir taslak model kural yayınlanmamıştır. Önceki başlıklardan tahmin edilebileceği üzere, Sütun 1 Raporu'nda belirtilen kâr tahsis

⁵⁶¹ WU Transfer Pricing Center (2020) Comments on the Secretariat Proposal (n 528); PwC (2020) Comments on the Pillar One (n 536). *Digital Economy ThinkTank* in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints; Aynı yönde bkz. Danish Mehboob, 'Last stretch to taxing the digital economy' (International Tax Review, 1.11.2021) erişim tarihi 8.5.2022.

⁵⁶² OECD (2019) Secretariat Proposal (n 512) 6 ¶17.

⁵⁶³ OECD'nin “rutin” kelimesini bilimsel bir terim olarak değil, "daha az karmaşık", "benzersiz gayrimaddi varlıklara sahip olmadan yürütülen" veya "benzersiz ve değerli katkılar yapmayan" faaliyetlere ilişkin olarak kullandığına ilişkin olarak bkz. Ian F. Dykes & Louise H. Keegan, 'The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters' (2021) 75 (3) Bulletin for International Taxation IBFD 124, 128.

⁵⁶⁴ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 123 ¶508.

yönteminden vazgeçilmesi son derece olasıdır. Buna rağmen A Tutarı'nın geleceğine ilişkin mevcut tartışmaları aydınlatması açısından A Tutarı'nın ne şekilde hesaplandığının anlaşılması gerekmektedir. Bu hesabın daha net anlaşılması adına çalışmanın devamında öncelikle bu hesabın adımları aktarılacak, devamında da bir örnek üzerinden A Tutarı hesaplaması yapılacaktır.

A Tutarı'nın üç adımda hesaplanacağı öngörülmüştür. **İlk adımda** artık kâr hesaplaması yapılmaktadır. Burada öncelikle işletmenin elde ettiği toplam hasılatı %10'luk kâr marjı uygulanacak ve %10'luk kâr marjı ile elde edeceği vergi öncesi kâr tutarı bulunacaktır. Bu kârı aşan tutar ise, artık kâr olarak görülecektir. **İkinci adımda** ise hesaplanan bu artık kârın uygun bir kısmının belirlenmesi ve bu kısmın pazar ülkelerine tahsis edilmesi öngörülmüştür. Bu kısmı belirlemek için ise IF üyesi ülkelerin sabit bir *yeniden tahsis yüzdesi* (örn. artık kârın %20'si) üzerinde uzlaşmasının gerektiği belirtilmiştir.

Artık kârın tamamının pazar ülkelerine tahsis edilmemesinin nedeni, kapsam dahilindeki grupların ek kâr yaratan ancak *A Tutarı ile ilgisi olmayan* çeşitli faaliyetlerde bulunması olarak belirtilmiştir. Artık kârın önemli bir kısmını oluşturan bu faaliyetlerin, mevcut emsal bedele uygunluk ilkesi uyarınca tahsis edilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.⁵⁶⁵ Bu yönüyle A Tutarı'nın hesaplanmasında, bir önceki başlıkta açıklanan (ve ABD'nin görüşünü yansıtan) PGV teklifinin takip edildiği görülmektedir.⁵⁶⁶

Üçüncü adımda, önceki adımlarda hesaplanan artık kârın bir yüzdesi pazar ülkelere dağıtılmaktadır. Bu noktada her bir pazar ülkesinden elde edilen hasılatı temel alan bir dağıtım anahtarı üzerinde, tüm IF üyesi ülkelerin uzlaşması gerekmekte olup bu uzlaşma henüz sağlanılamamıştır.⁵⁶⁷

⁵⁶⁵ ibid 124 ¶511.

⁵⁶⁶ Bu durum OECD tarafından da kabul edilmiştir. Eski ABD Hazinesi *Steven T. Mnuchin*'in A Tutarı'nın seçimli hale getirilmesine ilişkin olarak OECD'ye gönderdiği mektuba cevap veren, dönemin OECD Genel Sekreteri *Angel Gurría*; "ilerlediğimiz çerçeve koşullarını büyük ölçüde belirleyen ABD vergi reformuydu." diyebilmiştir. OECD Secretary General Angel Gurría, 'for the attention of the Honorable Steven T Mnuchin Secretary of the Treasury United States' (OECD, 4.12.2019) <<https://www.oecd.org/newsroom/Letter-from-OECD-Secretary-General-Angel-Gurría-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf>> erişim tarihi 9.5.2022.

⁵⁶⁷ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 123 ¶514.

Temel hatlarıyla bu şekilde olan A Tutarı'nın hesaplanmasının daha iyi anlaşılması adına aşağıda (Tablo 3.1) bazı mali bilgileri verilen ÇUİ grubu X'in, pazar ülkeleri A, B ve C'ye ödeyeceği A Tutarı'nı hesaplayarak, A Tutarı'nın hesaplanmasını örnek üzerinden açıklama gereği duymaktayız.⁵⁶⁸ Bu örnekte, ilk adımdaki kârlılık eşiğinin %10 ve ikinci adımdaki yeniden tahsis yüzdesinin %20 oranında uzlaşıldığı ve Grup X'in A, B ve C pazar ülkelerinde yeni kapsam ve bağlantı hükümlerine göre vergilendirilebilir bir varlık oluşturduğu varsayılacaktır.

Hasılat	25.000.000 Euro
Vergi Öncesi Kâr	6.500.000 Euro
Vergi Öncesi Kâr/Hasılat Yüzdesi	%26
Pazar ülkesi A'dan elde edilen Hasılat	2.000.000 Euro
Pazar ülkesi B'den elde edilen Hasılat	18.000.000 Euro
Pazar ülkesi C'den elde edilen Hasılat	5.000.000 Euro

Tablo 3.1: A Tutarı Hesaplanması Örneği 1

Birinci adımda, 25.000.000 Euro tutarındaki hasılat ile %10'luk bir kâr marjı ile elde edilebilecek vergi öncesi kâr hesaplanır ($25.000.000 * \%10$). Sonrasında Grup X'in mevcut vergi öncesi kârından (6.500.000), hesaplanan bu tutar (2.500.000) çıkarılarak artık kâr bulunur (4.000.000). İkinci adımda, hesaplanan artık kâra (4.000.000) yeniden tahsis yüzdesi (%20) uygulanarak ($4.000.000 * \%20$) pazar ülkeleri olan A, B ve C ülkelerine dağıtılacak toplam A Tutarı hesaplanır (800.000).

Üçüncü adımda ise toplam hasılatın (25.000.000), her bir pazar ülkesinden kaynaklanan hasılatla (A ülkesi için 2.000.000, B ülkesi için 18.000.000, C ülkesi için 5.000.000) bölünmesi ile bir dağıtım anahtarı oluşturulur. Her bir pazar ülkesinden elde edilen hasılat farklı olduğundan, her bir pazar ülkesinin kendisine özgü bir dağıtım anahtarı (A ülkesi için %8, B ülkesi için %72, C ülkesi için %20) söz konusu olacaktır. Bu dağıtım anahtarları, dağıtıma tâbi toplam A Tutarı'na (800.000) uygulanarak; A, B ve C pazar ülkelerine tahsis edilecek A Tutarı hesaplanır (Tablo 4.2).

⁵⁶⁸ İlgili örnek OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) EK B belgesinden uyarlanmıştır.

Pazar Ülkesi	Pazar Ülkesinden elde edilen hasılat	Dağıtım Anahtarı (Toplam Hasılat/Pazar ülkesinden elde edilen Hasılat)	Dağıtım tabii toplam A Tutarı	A Tutarı
A	2.000.000	%8 (25.000.000/2.000.000)	800.000	64.000 (800.000*%8)
B	18.000.000	%72 (25.000.000/18.000.000)	800.000	576.000 (800.000*%72)
C	5.000.000	%20 (25.000.000/5.000.000)	800.000	160.000 (800*%20)
Toplam	25.000.000	%100	-	800.000

Tablo 3.2: A Tutarı Hesaplanması Örneği 2

Bu küçük örnekten dahi anlaşılacağı üzere, pazar ülkelerine tahsis edilecek A Tutarı, oldukça mütevazidir.⁵⁶⁹ OECD'nin kendi tahminlerine göre bu mütevazi tutar, küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %1'inden azdır.⁵⁷⁰ A Tutarı'nın azlığına yönelik eleştiriler A Tutarı'nın başarısı başlığı altında tekrar ele alınacaktır.

3.3.4. A Tutarı'nın uygulanması

Sütun 1 kapsamında hayata geçirilmesi amaçlanan yeni vergilendirme yetkisinin uygulanabilmesi için pazar ülkelerinin iç hukuklarında yeni bir düzenleme yapması gerekecektir. Böylece ilgili ülke yeni vergilendirme yetkisini, kendi iç hukuk hükümleri uyarınca kapsam dahilinde olan ve bağlantı koşullarını karşılayan ÇUİ grupları üzerinde kullanabilecektir. İç hukuk düzenlemeleri, ülkelerin özel koşullarına bağlı olarak değişiklik gösterebilecektir ancak OECD, fikir birliğine dayalı bir çözümü yansıtması adına, çözümün temel unsurlarının özellikle düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak da düzenlenmesi gereken bu unsurlar; vergi mükellefi, vergiyi doğuran olay, vergi matrahı, vergi dönemi ve vergi oranlarıdır. Aynı zamanda ülkelerin çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına ilişkin kuralları da iç hukuklarına dahil etmesi

⁵⁶⁹ OECD'ye göre pazar ülkelere tahsis edilen A Tutarı "mütevazidir ancak anlamlıdır". OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 123 ¶510.

⁵⁷⁰ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 61.

gerekecektir. Bu kurallar, mükelleflerin A Tutarı'ndan yararlanabilmesi için elzemdir. Bu düzenlemelerin yanında OECD, vergi kesinliği sağlamak adına A Tutarı'nın idaresine ilişkin prosedürlerin de iç hukukta açıkça düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir.⁵⁷¹

A Tutarı nedeniyle, ÇVÖA'ların Dİ'ye ilişkin düzenlemeleri başta olmak üzere, transfer fiyatlandırması veya çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin hükümlerinin yeniden müzakeresi gerekecektir. Bunun yanında, vergi uyumsuzluklarının önlenmesi ve çözümüne ilişkin olarak ÇVÖA'larda bulunmayan ve A Tutarı'na özgü olan düzenlemelerin de ÇVÖA'lara dahil edilmesi gerekecektir. Bu müzakere süreci, fikir birliğine dayalı nihai bir çözüm olan A Tutarı'nın etkin bir şekilde uygulanmasını engelleyecek birçok teknik ve siyasi aşamayı beraberinde getiren karmaşık bir süreçtir. Bu sebeple A Tutarı'nın uygulanmasının en iyi yolunun çok taraflı bir anlaşma geliştirilmesi olduğu düşünülmektedir.⁵⁷²

Geliştirilecek bu çok taraflı anlaşma, mevcut BEPS paketi önlemlerinin uygulama aracı olan MLI içerisinde yer almayacaktır. Zira MLI mevcut ÇVÖA hükümlerini değiştirme amacıyla formüle edilmiştir.⁵⁷³ Ancak A Tutarı kapsamında ihtiyaç duyulan, çok taraflı bir enstrümandan öte, bir *anlaşma*dır. Bunun nedeni A Tutarı tasarısında, ÇVÖA'larda düzenlenmeyen, bu anlaşmalara ek ve A Tutarı'na özgü olan düzenlemeleri de içermesidir. Bu düzenlemeler, mevcut ÇVÖA hükümleri ile beraber yürürlükte olacak şekilde formüle edilmiştir.⁵⁷⁴ Örneğin A Tutarı kapsamında öngörülen yeni bağlantı kuralları, Dİ kuralının lafzında herhangi bir değişikliği gerektirmeyecek şekilde düzenlenmiştir. Aynı şekilde A Tutarı ile ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi için, ÇVÖA'larda düzenlenmeyen özel hükümlerin de ÇVÖA'lara eklenmesi gerekecektir.

Önemle belirtelim ki A Tutarı'na ilişkin kurallardan birçoğu ÇVÖA'larda bulunan kuralların değişmesini de gerektirmektedir. ÇVÖA ile çok taraflı anlaşma arasında potansiyel çakışmaların olması halinde, *lex posterior* olarak çok taraflı anlaşma hükümlerinin geçerli

⁵⁷¹ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 199 ¶809-12.

⁵⁷² ibid 201 ¶823. ÇVÖA bulunmadığı durumlarda yeni vergilendirme yetkisi, yalnızca iç hukuk hükümlerine dayanılarak tatbik edilebilecektir. Ancak OECD çok taraflı anlaşmanın uygulanmasını tavsiye etmektedir. ibid 201-2 ¶825.

⁵⁷³ Bkz. OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 9.

⁵⁷⁴ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 202 ¶828-9.

olacağı kabul edilecektir. Örneğin, A Tutarı kapsamındaki ÇUI'ler için, Dİ hükümleri değil, A Tutarı kapsamında öngörülen bağlantı hükümleri uygulanacaktır.⁵⁷⁵ Dolayısıyla uygulanacak çok taraflı bir anlaşma, hem yeni bir ÇVÖA gibi düzenlemeler içerebilecek hem de MLI gibi mevcut ÇVÖA'ların hükümlerini değiştirebilecek şekilde tasarlanabilecektir.

Diğer bir düşünce de tüm ÇVÖA'ların yerini alacak gerçek bir çok taraflı vergi anlaşması önerisidir.⁵⁷⁶ Ancak üzerinden beş yıldan fazla bir süre geçmesine rağmen MLI'nın halihazırda etkin bir şekilde uygulanamadığı unutulmamalıdır. Bu tecrübe göz önünde bulundurulduğunda, A Tutarı'nın hayata geçirilebilmesinde daha çok yolun olduğunu söylemek yanlış değildir.⁵⁷⁷

Burada önemle belirtilmelidir ki A Tutarı'nın uygulanabilmesi, ilgili tek taraflı önlemlerin kaldırılmasını gerektirecektir. Nitekim OECD'ye göre *“uzlaşmaya dayalı herhangi bir çözümün, IF üyelerinin ilgili tek taraflı eylemleri lağvetme ve gelecekte de bu tür tek taraflı tedbirleri benimsememe taahhütlerini”* içermesi gerekir.⁵⁷⁸ OECD tarafından, tedbirlerin *“lağvedilmesinin”* ne anlama geldiği, *“ilgili”* tedbirlerin neler olduğu ve geçiş sürecinin nasıl olacağı, üzerinde çalışılmaya devam edilecek konulardandır.⁵⁷⁹

⁵⁷⁵ ibid 203 ¶838. Kapsam dahilindeki ÇUI'lerin yüksek hasıllara ve kâra sahip işletmeler olarak belirlenmesi, birbirleriyle doğrudan rekabet halinde olsalar dahi farklı *zenginlik* düzeyinde olan işletmeler için farklı bağlantı kurallarının uygulanmasına neden olacaktır. Bu durum ise ÇVÖA uygulamalarının birden çok parçaya ayrılması anlamına gelmektedir. Pistone ve diğerleri (n 542) 15.

⁵⁷⁶ İlginçtir ki, 1920 Uzlaşması sonucunda hazırlıklara başlanan Model Vergi Anlaşması çalışmaları sırasında da çok taraflı bir vergi anlaşmasının hazırlanması gerektiğini savunan görüşler bulunmaktaydı. Bu müzakerelerde özellikle ABD'yi temsil eden *Thomas Adams*, Milletler Cemiyeti'ni, çok taraflı bir anlaşma hazırlama konusunda ikna etmeye çalışmışsa da başarılı olamamıştır. Graetz & O'Hear (n 60) 1105. Günümüzde de böyle görüşlerin yankılanması güzel bir tesadüftür.

⁵⁷⁷ Yariv Brauner, 'Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective' (2022) 50 (1) Intertax 2, 4.

⁵⁷⁸ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint (n 514) 204 ¶847 (yazar tarafından çevrilmiştir).

⁵⁷⁹ ibid 205 ¶852. Tek taraflı önlemlere ilişkin taahhüdün DHV'leri içermesinin haricinde, geleneksel transfer fiyatlandırması veya Dİ ilkelerinden sapan diğer önlemleri de içermesi gerektiğine ilişkin olarak bkz. *E&Y* in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints.

3.3.5. A Tutarı'nın başarı şansı

Dijital ekonominin vergilendirilmesi teorik ve pratik sorununa ilişkin OECD/G20 çalışmalarında gelinen son nokta olan A Tutarı'nın dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa bir çözüm teşkil edip etmediği tartışmalıdır. Her ne kadar A Tutarı'nın başarısı zamanla anlaşılacak olsa da, mevcut tartışmalara katkıda bulunmak amacıyla, bu başlık altında tasarımın belirli açılardan, olası başarısı hakkında bir analiz yürütme gereği görmekteyiz.

3.3.5.1. Basitlik ilkesi açısından

Öncelikle A Tutarı tasarımında, Dİ kavramına nazaran daha objektif, daha nicel ve yoruma açık olmayan ölçütler kullanılmıştır. Kaynak Kuralları'nda da vergi idareleri ve mükelleflerine rehber olması adına, detaylı bir kurallar ve göstergeler listesi formüle edilmiştir. Bu tasarım bilinçli bir tercih olup hem vergi kesinliği sağlamak hem de uzlaşma sürecini hızlandırmak amaçlıdır.

Sütun 1 ve A Tutarı, uluslararası vergi hukuku kurallarına BEPS ile eklenen pek çok katmandan biridir. Dolayısıyla mevcut vergi sistemi halihazırda çok katmanlaşmış ve karmaşıklaşmıştır. Karmaşık kurallar her zaman ek uyum maliyetlerine sebep olacaktır. Bu uyum maliyetlerini azaltabilmenin en iyi yolu, mevcut kurallar ile mümkün olduğunca uyumlu düzenlemeler ihdas etmektir. Ancak aktarıldığı üzere, Sütun 1 çalışmalarının en önemli özelliği mevcut kurallardan bir sapmayı gerektirmesidir. Bu sebeple halihazırda ek uyum maliyetlerine sebep olacak böyle bir çalışmadan karmaşık olmayan düzenlemeler öngörmesi beklenirken, A Tutarı tasarımı birçok eşik, kriter ve rehber ile donatılmıştır. Bu denli karmaşık kurallar da göz önüne alındığında, A Tutarı'nın uygulanması için yüklü miktarda uyum maliyetleri gerekeceği açıktır. Hem iş dünyasından hem de akademiden yapılan yorumlar da bu zayıflığı vurgulamaktadır.⁵⁸⁰

⁵⁸⁰ Steffen Postler, 'The OECD's Work on Profit Allocation and Nexus Rules for a Digitalized Economy – A Potential Improvement of the International Taxation Framework?' (2020) 74 (2) Bulletin for International Taxation IBFD 76, 86; Navarro (n 555) 17; Lorraine Eden, 'Leap of Faith: The Economic Impact Assessment

Belirtilmelidir ki, sayısal nitelikli eşiklerin karmaşık ve yoğun bir kullanımı vergi idaresine ve vergi mükelleflerine, sistemin boşluklarından faydalanma ve sistemi manipüle etme imkânı verir. A Tutarı hayata geçirildiği takdirde, özellikle bir eşik birimi altında kalmak amacıyla, çeşitli aktörlerin çeşitli vergi oyunları sahnelemeleri oldukça olası gözükmemektedir. Örneğin A Tutarı kapsamındaki bir ÇUİ, mevcut durumunu korumayı diliyorsa, bir numaralı hedefi A Tutarı kapsamı dışında kalmaya çalışmak olacaktır. Kapsam kısılcısından kurtulamaz ise de işletme düzeni içerisindeki *rutin* faaliyetlerden elde ettiği kâr miktarını artırabilecek ve böylece yapay bir yoldan ödemesi gereken toplam A Tutarı miktarını azaltabilecektir.⁵⁸¹

Sonuçta A Tutarı tasarımı, vergi kesinliğinin vergi basitliğine feda edildiği anlaşılmaktadır. Anlaşılamayan bir düzenlemenin ne kadar kesin olacağı da ayrı bir tartışma konusu teşkil etmektedir. A Tutarı tasarımıdaki bu karmaşıklık hem A Tutarı kapsamındaki işletmelere hem de vergi idarelerine tartışmasız ki ek uyum maliyetleri yükletecektir. Buna ek olarak yine vergi kesinliği adına getirilen yoğun ve karmaşık eşik tasarımları, vergi planlaması veya vergiden kaçınma davranışlarına teşvik edici bir durum yaratmaktadır.

3.3.5.2. Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa çözüm olması açısından

A Tutarı kuralları ile ilgili olarak geline son aşamada, A Tutarı'nın kapsamı ve bağlantıya ilişkin kurallarda öngörülen aktivite testinin kaldırıldığı belirtilmiştir. Bu durum, önerinin dijital ekonominin vergilendirilmesine çözüm olma amacından sapmasına sebep olmuştur. Gerçekten de yalnızca A Tutarı tasarımı bakan birisi, bu tasarımın dijital ekonominin yarattığı sorunlar nedeniyle ortaya çıktığını dahi anlamayacaktır. Ne kapsam ne de bağlantı kurallarının formüle edilmesinde, hiçbir dijital ekonomi vurgusu yapılmamıştır. Dijital ekonomi yalnızca Kaynak Kuralları'nda dikkate alınmıştır.

of the Pillar One and Pillar Two Blueprints' (11.12.2020) 49 (12) Tax Management International Journal 596 <<https://ssrn.com/abstract=3743054>> erişim tarihi 8.5.2022; *Irish Tax Institute* in OECD (2020) Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints; BEPS Monitoring Group (2020) Comments on the Pillar One (n 528).

⁵⁸¹ Lorraine Eden, 'Pillar One Tax Games' (2.2.2021) 50 (1) Tax Management International Journal 3 <<https://ssrn.com/abstract=3758671>> erişim tarihi 8.5.2022.

Mevcut tasarıda A Tutarı kapsamındaki işletmeler, hangi tür iş modeli ile meşgul olduklarına bakılmaksızın, yalnızca kârlarının ve hasılatlarının yüksekliği nedeniyle A Tutarı kapsamına girmişlerdir. Öyle ki, alaycı biri ilk bakışta bu teklifin amacının yalnızca “zengin işletmeleri” hedef almak olduğunu söyleyebilir. Sonuç olarak dijital ekonomiyi çevrelememe kriterini karşıladığına hiçbir şüphe bulunmasa da A Tutarı’nın, ironik olarak, Sütun 1’in ele alması gereken sorunlara yönelmiş bir çözüm olmadığı görülmektedir.⁵⁸²

3.3.5.3. Çözümüne esas alınan ilke açısından

Bahsedildiği üzere A Tutarı kapsamı ve bağlantı kuralları, herhangi bir iş modeli ayrımına gitmeksizin, mükelleflerin hasılatlarının büyüklüğü ve kârlılıklarının yüksekliği esas alınarak oluşturulmuştur. Ancak neden bazı büyük vergi mükelleflerine odaklanıldığı hakkında hiçbir açıklama yapılmamıştır. Vergi mükelleflerinin büyüklüklerine göre farklılaşacak bir vergi muamelesini meşrulaştıran, sağlam bir normatif teori de öne sürülmemiştir.⁵⁸³

Fiziksel mevcudiyete dayalı olmayan bir bağlantı söylemi ve mevcut kurallardan duyulan rahatsızlık, dijital ekonominin yarattığı sorunlar nedeniyle ortaya çıkmıştır. Bu sorunların çözümü, ilke temelli bir yaklaşım ile bu sorunu ele almayı gerektirir. Örneğin bu çalışmada sıkça referans alınan ekonomik bağlılık ilkesi böyle bir yaklaşımın ürünüdür. Keza erken dönem OECD çalışmalarındaki ÖEM önerisi de böyle bir ilkesel yaklaşımın izlerini taşımaktadır.⁵⁸⁴ A Tutarı bağlantı kurallarının ise nasıl bir ilkeyi temel aldığı belirsizdir.⁵⁸⁵

⁵⁸² Brauner haklı olarak, odağın dijital ekonomiden yüksek kârlı ÇUİ'lere kaydırılması ile, uluslararası vergi reformuna sebebiyet vermeleri nedeniyle ÇUİ'ler günah keçisi haline getirildiğini savunmuştur. Yazara göre bu durum, BEPS'in uluslararası vergi rejimini daha adil ve daha meşru kılacak bir reform gerçekleştirmedeki başarısızlığını kamufle etmeye çalışan popülist bir harekettir. Brauner, Agreement? (n 577) 3.

⁵⁸³ Pistone ve diğerleri (n 542) 16.

⁵⁸⁴ Esasında OECD Sekreterliği'nin Birleştirilmiş Yaklaşım önerisinde bu vurgu korunmaya çalışılmış ve Yaklaşım'ın “*ekonominin dijitalleşmesinin vergi zorluklarını ele almak ve yüksek düzeyde dijitalleştirilmiş iş modellerinin kullanıcılarının bulunduğu ülkelere yeni vergilendirme yetkisi*” tahsis etmek için tasarlandığı belirtilmişti. Bkz. OECD (2019) Secretariat Proposal (n 512) ¶17. Ancak bu vurgu A Tutarı tasarısında belirtilmemiştir.

⁵⁸⁵ A. B. Volvo in OECD (2019) Public Comments on the Secretariat's Proposal on the Unified Approach; Digital Europe (2020) Comments on the Pillar One (n 545).

A Tutarı tasarısı ve mevcut müzakerelerinin herhangi bir ilkeden çok, “politik olarak ulaşılabilir sonuç” odağında güdüldüğü görülmektedir.⁵⁸⁶ OECD Vergi Politikası ve Yönetimi Merkezi Müdürü *Pascal Saint-Amans* da açıkça, “*raflar için kitap yazılmadığını*” ve olması gerekene ulaşmak için akademik bir tartışma yürütmediklerini, yalnızca “*herkes tarafından kabul edilen*” kurallara nasıl ulaşılacağına ilişkin bir tartışma yapıldığını belirtebilmiştir.

Önemle altını çizelim ki, A Tutarı teklifi ile öne sürülmüş olan herhangi bir ilke ile temellendirilmemiş yaklaşım, aslında IF üyesi ülkeler arasında uzlaşmaya engel olacak niteliktedir.⁵⁸⁷ Zira IF üyesi ülkelerin çoğu, özellikle kullanıcı katkısı temelinde gerekçelendirilen DHV’yi benimsemektedir. Dolayısıyla DHV’yi uygulamaya koymuş bir ülke, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa A Tutarı’ndan daha ilkeli bir temelde yaklaşan ve *meşru* gördüğü bir çözüm bulduğunu iddia edebilecek ve DHV uygulamasını korumayı tercih edebilecektir.⁵⁸⁸ Bu konu ile bağlantılı olarak, OECD çalışmalarında ülkelerin hükümet yetkililerinin yer aldığını, yasama organlarının çalışmalarda müzakereci olarak katılmadığını, A Tutarı üzerindeki vergilendirme yetkisinin doğumu için meclisin de uygun iradesinin gerektiğini unutmamak gerekir.

3.3.5.4. Uzlaşmaya ulaşmadaki başarısı açısından

OECD, süregiden müzakereleri etkilememesi adına A Tutarı’nın ekonomik etkisine ilişkin ülke bazlı bir tahmin yayınlamamıştır. Ancak hesaplamalar göstermektedir ki, A Tutarı ile yüksek gelirli ülkeler yaklaşık 180.000.000 ABD doları, orta gelirli ülkeler yaklaşık 100.000.000 ABD doları ve düşük gelirli ülkeler ise yaklaşık 50.000.000 ABD doları tahsil

⁵⁸⁶ Isabel Verlinden, 'The Value of a Principle ... the Arm's Length Principle' (2021) 49 (3) Intertax 206, 206. *PwC*, çalışmanın ilerleyen aşamalarında olursa dahi, süregiden teknik çalışmalardan uzaklaşma pahasına, ilkelere dayalı bir yaklaşımın nasıl inşa edilmesi gerektiğinin gözden geçirilmesinin, siyasi müzakerelere daha güçlü bir amaç verebileceğini belirtmektedir. *PwC* (2020) Comments on the Pillar One (n 536). Aynı yönde bkz. E&Y (2020) Comments on the Pillar One (n 579). Politik açıdan A Tutarı’nın yalnızca, ana oyuncular olan ABD ve AB ülkelerinin kabul edilebilir buldukları bir ürün oluşturma ihtiyacına cevap olduğuna ilişkin olarak bkz. Navarro (n 555) 11.

⁵⁸⁷ Buriak (n 329) 302.

⁵⁸⁸ Maarten Floris de Wilde, 'On the OECD's 'Unified Approach' as Frankenstein's Monster and a Dented Shape Sorter' (2020) 48 (1) Intertax 9, 11.

edecektir.⁵⁸⁹ OECD'nin iyimser tahminlerine göre de küresel kurumlar vergisinin %1'inden az bir miktarının pazar ülkelerine tahsis edileceği yukarıda belirtilmişti. Buradaki sorun, dijital ekonominin yarattığı vergisel zorlukların *artık* kâr ile sınırlanmış bir vergi matrahı ile çözülebileceği yanılgısıdır.⁵⁹⁰ Artık kârlardan oluşan bir matrah, kurumlar vergisi matrahına nazaran daha küçük olduğundan ilgili kârlar üzerinden toplanan bir vergi, geleneksel kurumlar vergisinden daha düşük miktarda olacaktır.⁵⁹¹ Bu ekonomik durum A Tutarı'nın küresel uzlaşuya dayalı bir çözüm olması önünde engeldir.

A Tutarı'nın hesaplanmasına ilişkin kurallar tasarlanırken, gelişmekte olan ülkelerin göz ardı edildiği de görülmektedir. Zira bu ülkeler, A Tutarı kurallarına uyabilmek adına, kendi vergi idarelerinin kapasitesini geliştirmek için çok fazla kaynak ayırmak zorunda kalacaklardır. Kilit nokta ise, gelişmekte olan ülkelerin bunu yapıp yapmayacağıdır. Nitekim ayrılacak bu kaynak, A Tutarı'nın yaratması beklenen sınırlı vergi gelirlerinden çok daha ağır basıyor gibi görünmektedir.⁵⁹²

A Tutarı'ndan elde edilen vergi gelirinin düşüklüğü, uzlaşının önünde en büyük engel olan tek taraflı önlemlerin devamına da sebebiyet verebilir. Nitekim DHV uygulayan bir pazar ülkesi için, kendi ülkesinden elde edildiğini *varsaydığı* hasılat üzerinden vergi toplamak daha cazip bulunabilecektir.⁵⁹³ Sonuçta, özellikle gelişmekte olan ülkelerin böyle bir plana dahil olması için elle tutulur bir neden bulunmuyor gibi görünmektedir.⁵⁹⁴

A Tutarı'nın diğer tekliflere nazaran PGV teklifinden daha çok esinlendiği bir gerçektir. Çoğunlukla gelişmekte olan ülkelerin desteklediği OEM teklifi ise, hasılat eşiği haricinde,

⁵⁸⁹ Jeroen Lammers, 'Less is More - Can Developing Countries Gain Tax Revenue by Giving up Taxing Rights?' (11.8.2020) Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper No. 20-16 <<https://ssrn.com/abstract=3669117>> erişim tarihi 8.5.2022.; Navarro (n 555) 14.

⁵⁹⁰ Elliffe (n 60) 217.

⁵⁹¹ Artık kâr üzerine kurgulanan bir verginin siyasi olarak, "gizli vergilerden" sonra en iyi ikinci tercih olabileceği ve OECD'nin artık kârları esas almasının nedeninin pazar ülkelerine tahsis edilen A Tutarı'nın, esasında olduğundan daha fazla gösterilmesi olduğuna ilişkin olarak bkz. Stephen E. Shay, 'The Deceptive Allure of Taxing "Residual Profits"' (2021) 75 (11/12) Bulletin for International Taxation IBFD 1, 1-6.

⁵⁹² Lammers (n 589) 10; Gelişmekte olan ülkelerin uluslararası vergi uyumsuzlukları çözüm mekanizmalarındaki zayıflıkları da göz önüne alındığında, OECD önerilerinin karmaşıklığı, birçok ülkeyi en güçlü ekonomiler karşısında daha aşağı bir konumda bırakacaktır. Yariv Brauner, 'Lost in Construction: What Is the Direction of the Work on the Taxation of the Digital Economy?' (2020) 48 (3) Intertax 270, 272.

⁵⁹³ Pistone ve diğerleri (n 542) 15.

⁵⁹⁴ BEPS Monitoring Group (2020) Comments on the Pillar One (n 528).

neredeşye hiç değerlendirmeye alınmamıştır.⁵⁹⁵ Pek çok gelişmekte olan ülke nerilen A Tutarı'ndan hayal kırıklığına uğramış olacak ki OECD'den ziyade, daha yüksek başarı şansına sahip oldukları Birleşmiş Milletler çatısı altında yapılan çalışmalara yönelmiştir. Bu nedenle, dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili olarak beklenen uluslararası vergi reformunun Sütun 1 ile sona ermediği, Birleşmiş Milletler çatısı altında devam edeceği söylenebilir.⁵⁹⁶

Akademik mecralarda da A Tutarı zeline Sütun 1 tasarısına karşı genel bir rahatsızlık bulunmaktadır ve basitçe IF yesi ülkeleri tarafından reddedilmesi gerektiği ne sürülmektedir.⁵⁹⁷ Bu başlık altında açıklanan tüm bu nedenlerle, bu sonuca katılmamak için hiçbir neden görememekteyiz.

⁵⁹⁵ Veronica Grondona, Abdul Muheet Chowdhary & Daniel Uribe, 'National Measures on Taxing the Digital Economy' (2020) Geneva South Centre Research Paper No. 111.

⁵⁹⁶ Devereux, The OECD Pillar (n 329). Hans van den Hurk, 'OECD's Pillar One and the Return of the Pencil!' (Kluwer International Tax Blog, 22.2.2021) <<http://kluwertaxblog.com/2021/02/22/oecd-pillar-one-and-the-return-of-the-pencil/>> erişim tarihi 8.5.2022; Global Alliance for Tax Justice, 'Time for developing countries to go beyond the OECD-led tax reform!' (Global Tax Justice, 12.2.2020) <<https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/time-developing-countries-go-beyond-oecd-led-tax-reform>> erişim tarihi 8.5.2022.

⁵⁹⁷ Michael J Graetz, 'Special Report: A Major Simplification of the OECD's Pillar 1 Proposal' (2021) 170 (January 11) Tax Notes Federal 213, 224; Eden, Pillar One Tax Games (n 581) 2; "...*tpkı Frankenstein gibi OECD de başlı başına bir canavar yaratıyor.*" de Wilde (n 492) 13; Yariv Brauner, 'Developments on the Digital Economy Front: Progress or Regression?' (2019) 47 (5) Intertax 422, 424.

SONUÇ

Çalışma kapsamında dijital ekonominin uluslararası vergilendirilmesinde doğrudan vergilendirmede yaşanan bağlantı sorunu ve OECD çalışmaları bağlamında tartışılan çözüm önerileri değerlendirilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde ortaya konulmuştur ki, dijital ekonominin ortaya çıkardığı dijital iş modelleri bağlamında, geleneksel ekonomiden farklı olarak, etkin bir kaynak vergilendirmesinden söz edilememektedir. Bunun sebebi, yeni ortaya çıkan bir vergiden kaçınma davranışı yahut agresif vergi planlaması uygulaması değildir. Ayrıca bu etkinsizlik, kaynak vergilendirmesinin meşru olmamasından da kaynaklanmamaktadır. Kaynak vergilendirmesine ilişkin teoriler kanıtlamaktadır ki, her ekonomi türünde olduğu gibi dijital ekonomide de kaynak vergilendirmesi meşrudur ve mevcut olmalıdır. Dijital ekonomi özelinde yaşanan bu farklılığın nedeni, ticari kazançlar özelinde vergilendirme yetkilerinin paylaşımında bir kriter olarak kullanılan ve kaynak vergilendirmesinin varlığının bir göstergesi olan “daimi iş yeri” kavramının, geleneksel ekonominin nitelikleri göz önünde bulundurularak tasarlanmış olmasıdır. Dolayısıyla dijital ekonomi bağlamında, bir bağlantı kuralı eksikliği mevcuttur. Bu durum, vergilendirme yetkilerinin adil bir şekilde paylaşılmasına sebep olduğu için, bir uluslararası vergi sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunun çözümü için Dİ kavramının ortaya çıkışında oluşturulan küresel uzlaşma ortamına benzer bir tartışma ortamının sağlanması ve dijital ekonominin, ekonominin geri kalanında geçerli olan mevcut kurallara tâbi olması sağlanmalıdır. Böyle bir uzlaşma ortamı ise OECD’nin erken dönem çalışması olan BEPS Projesi’nde ve yakın dönem çalışması olan Sütun 1 kapsamında oluşturulmaya çalışılmaktadır.

BEPS Projesi Eylem Planı 1, ilgili sorunun çözümü için başlangıç adımlarının atıldığı bir proje olmuştur. Bu projenin altında ÖEM bağlantısı, stopaj vergisi ve dengeleme vergisi gibi birkaç çözüm önerisi tartışılmıştır. İçlerinde bağlantı kuralı eksikliğini karşılayabilecek tek öneri olarak ÖEM bağlantısının, diğer seçeneklerde de takip edilmesini öneren OECD, Eylem Planı 1 çalışmaları kapsamında tartıştığı bu önerilerden hiçbirini nihai olarak tavsiye etmemiş ve daha da önemlisi, ülkelerin bu üç seçenekten dilediklerini takip edebileceklerini

belirterek, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununun çözümünde küresel bir uzlaşa yerine, ülkelerin tek taraflı önlemlerinin sahnede olmasına sebep olmuştur. Birçok ülke tarafından uygulanan tek taraflı önlemler ve özellikle DHV'ler, her ne kadar geçici olarak nitelendirilmiş olsalar da, günümüzde de varlıklarını korumaya devam etmiştir. Bu durum ise hem bağlantı sorununda herhangi bir küresel çözüme ulaşamamasına hem de küresel uzlaşa ortamının bozulmasına sebebiyet vermiştir. Ekim 2021'e kadar tek taraflı önlemlerin yarattığı gergin vergi politikası sahnesi, bu tarihte OECD çalışmalarının önem kazanmasına tanıklık etmiştir. Zira bu tarihte OECD'nin, tek taraflı önlemlerin ilgasını ve dijital ekonominin vergilendirilmesinin sorununun çözümünü sağlayacak bir önerisi ile karşılaşmıştır: A Tutarı tasarısı.

A Tutarı tasarısı, tasarımın kurgulanması aşamasında tartışılan; kullanıcı katılımı, PGV ve ÖEM tekliflerinin ortak özelliklerini barındıran bir Birleştirilmiş Yaklaşım ürünü olarak sunulmuştur. Ancak eldeki çalışmanın son bölümünde açıklandığı üzere, A Tutarı'nın tasarlanmasında en çok ABD'nin yaklaşımını temsil eden PGV teklifi desteklenmiş, diğer teklifler ikinci planda bırakılmıştır. Ayrıca A Tutarı'nın dizaynında görülmektedir ki dijital ekonomideki bağlantı sorununa cevap olma işlevi unutulmuştur. İlgili çözüm önerisinde, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik hiçbir detaylandırmaya gidilmemiş, bu detaylandırma yalnızca A Tutarı'na tâbi işletmelerin hasılatının tespitinde yapılmıştır. Diğer yandan, ABD yaklaşımını temsil eden A Tutarı, dijital ekonominin vergilendirilmesinde daha çok kaynak vergilendirmesi tarafını oluşturan gelişmekte olan ülkeler dikkate alınmaksızın tasarlanmıştır. Hem karmaşık kurallardan oluşması ile hem de (A Tutarı hesaplanmasından da görülebileceği üzere) düşük bir miktardan söz edilmesi nedeni ile A Tutarı, gelişmekte olan ülkelerin mevcut durumu gözetilmeksizin tasarlanmıştır. Bu durum ise, A Tutarı'nın küresel uzlaşaya dayalı uzun vadeli çözüm olma niteliğini engeller niteliktedir. Sonuçta görülmektedir ki uluslararası vergi camiası, bir süre daha dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununu çözüme ulaştırmaya çalışacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAP & KİTAP BÖLÜMLERİ

Akçaoğlu E, 'BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmasının Önlenmesi' in Billur Yaltı (eds.) *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)* (1st edn., Beta Yayıncılık 2018).

Akçaoğlu E, *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi* (1st edn., Mali Akademi Yayınları 2012).

Arnold B, Article 5: Permanent Establishment - *Global Tax Treaty Commentaries* (Last Reviewed: 1 September 2020, Global Topics IBFD 2020).

Aslam A & Shah A, *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the "Digital Economy"* (IMF WP/20/76, International Monetary Fund 2020).

Ateş L, *Transfer Fiyatlandırması ve Vergileme* (1st edn. Turhan Kitabevi 2011).

Avi-Yonah R, *International Tax as International Law an Analysis of the International Tax Regime* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2007).

Aydemir M, *The Permanent Establishment Issue of Digital Economy and Profit Attribution to the Permanent Establishment* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2021).

Baker P, 'Some Thoughts on Jurisdiction and Nexus' in Guglielmo Maisto (ed.) *Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group* (EC and International Tax Law Series Vol. 18 IBFD 2020).

Bilici N, *Kamu Maliyesi I (Hukuki Boyutu)* (11th edn., Savaş Yayınevi 2020).

Biyar  & Yılmaz G, ‘A Taxation Problem Caused by Digital Economy: Definition of Virtual Establishment’ in Selçuk İpek, Adnan Gerçek (eds.) *Current Perspective in Public Finance* (1st edn. Peter Lang 2018).

Brauner Y & Baez Moreno A, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy* (WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 -14, 2015).

Brauner Y, ‘International Approaches to BEPS: What is BEPS?’ in Billur Yaltı (eds.) *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)* (1st edn., Beta Yayıncılık 2018).

Budak T, *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018).

Cui W, *Article 2: Taxes Covered - Global Tax Treaty Commentaries* (Last Reviewed: 31 October 2019, Global Topics IBFD 2019).

ağan N, *Vergilendirme Yetkisi* (1st edn., Kazancı Hukuk Yayınları 1982).

olak M, *Elektronik Vergileme Hukuku* (1st edn., Seçkin Yayıncılık 2020).

Ekmekci E, *Dar Yüklümlülük* (1st edn., Kazancı Kitabevi 1994).

Ekmekci E, *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler* (1st edn., Kazancı Hukuk Yayınları 2003).

Ekmekci E, Kaşıkçı M, Güneş G ve Ovalıoğlu S, *Digital Services Tax in Turkey* (1st edn., Filiz Kitabevi 2021).

Elliffe C, *Taxing the Digital Economy* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2021).

Erdem T, 'Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye'nin Geldiği Yer Nedir?' in Billur Yaltı (ed.) *Cross-Border Tax Challenges in the 21st Century* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018).

Fuentes Hernández D, 'Agents of an Independent Character under Article 5(6) of the OECD Model Convention' in Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer, Pasquale Pistone, Alfred Storck (eds.) *Dependent Agents As Permanent Establishments: Schriftenreihe IStR Band 85* (Series on International Tax Law Vol.85 Linde Verlag).

Gadžo S, *Nexus Requirements for Taxation of Non-residents' Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy* (1st edn., Doctoral Series Vol. 41 IBFD 2018).

Gedik G, *Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2014).

Gupta S, Keen M, Shah A & Verdier G, 'Reshaping Public Finance' in Sanjeev Gupta et al. (eds.), *Digital Revolutions in Public Finance* (International Monetary Fund Washington D.C. 2017).

Gücüyener G, 'Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi: DEMPE Analizi' in Billur Yaltı (derleyen) *Uluslararası Vergilendirmede Güncel Gelişmeler Konferans Raporu* (1st edn., TÜSİAD 2020).

Holmes K, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (2nd edn., IBFD 2014).

Hongler P & Pistone P, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy* (IBFD No 2015 - 15 20 January 2015).

Hongler P, *International Law of Taxation* (1st edn., Oxford University Press Elements of International Law 2021).

IMF, *Measuring the Digital Economy* (International Monetary Fund, April 2018).

Işık H, *Uluslararası Vergilendirme* (1st edn. Seçkin Yayıncılık 2013).

Işinsu Türker H, ‘The Concept of a Server PE in the Digital Economy’ in Ina Kerschner, Maryte Somare (eds.) *Taxation in a Global Digital Economy: Schriftenreihe IStR Band 107* (1st edn. Series on International Tax Law (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht) Vol.107 Linde Verlag).

Kaneti S, Ekmekci E, Güneş G ve Kaşıkçı M, *Vergi Hukuku* (2nd edn., Filiz Kitabevi 2022).

Karadağ M, *Türk ve Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2021).

Karakaya M. S, *Tüketiciye Doğrudan Sunulan Dijital Hizmetlerin KDV Açısından Vergilendirilmesi* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2021).

Karakoç Y, *Kamu Maliyesi* (2nd edn., Yetkin Yayınları 2021).

Kılıçer E & Peker İ, *Dijital Ekonomide Vergilendirme: Örnek Ülke Uygulamaları* (2nd edn., Seçkin Yayıncılık 2021).

Kobetsky M, *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2011).

Kofler G & Sinnig J, ‘Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’ in Werner Haslehner, Georg Kofler, Katerina Pantazatou and Alexander Rust (eds), *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform* (Wolters Kluwer 2019).

Lahiri A K., Ray G & Sengupta D. P., *Equalisation Levy* (Brookings India Working Paper 02, January 2017).

Lang M, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (3rd edn., IBFD 2021).

Lennard M, 'The Changing International Tax World: Post-BEPS Order or Chaos?' in Billur Yaltı (ed.) *Cross-Border Tax Challenges in the 21st Century* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018).

Lucas-Mas C. Ó & Junquera-Varela R. F, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency* (1st edn., World Bank Publications 2021).

Lüdicke J, 'Çok Uluslu Şirketlerin Hukuki Yapısı' in Funda Başaran Yavaşlar, Hakan Üzeltürk ve diğerleri (eds.) *VEHUP I. Yıllık Kongresi: Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye'ye Etkileri* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018).

Musgrave R. A & Musgrave P. B, *Public Finance in Theory and Practice* (2nd edn., McGraw-Hill Kogakusha 1976).

Nas A, 'Gelişmelerin Türkiye'ye Etkileri: Değerlendirme' in Funda Başaran Yavaşlar, Hakan Üzeltürk ve diğerleri (eds.) *VEHUP I. Yıllık Kongresi: Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye'ye Etkileri* (1st edn., On İki Levha Yayıncılık 2018).

Orhan Ş, *Teoride ve Uygulamada Kamu Ekonomisi* (10th edn., Beta Yayıncılık 2008).

Öncel M, Kumrulu A, Çağan N ve Göker C, *Vergi Hukuku* (30th edn., Turhan Kitabevi 2021).

Öner C, *Vergi Hukukunda İşyeri* (1st edn., İmaj Yayınevi 2016).

Öz S, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri* (1st edn., Maliye ve Hukuk Yayınları 2005).

Petruzzi R, 'The Dependent Agent Permanent Establishment as an Extension of the Permanent Establishment Concept of Article 5(1) of the OECD Model Convention' in Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer, Pasquale Pistone, Alfred Storck (eds.)

Dependent Agents As Permanent Establishments: Schriftenreihe IStR Band 85 (Series on International Tax Law Vol.85 Linde Verlag).

Pistone P, 'General Report' in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch and Claus Staringer (eds), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (1st edn., Cambridge University Press Tax Law Series 2012).

Rençber A, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri* (1st edn., Filiz Kitabevi 2021).

Rogers-Glabush J, *IBFD International Tax Glossary* (7th edn., IBFD 2015).

Rust A, 'Double Taxation' in Alexander Rust (eds), *Double Taxation Within the European Union* (1st edn., Wolters Kluwer Law International 2011).

Sasseville J & Skaar A. A, 'General Report' in *Is there a Permanent Establishment?* (IFA Cashiers S.94A 2009).

Shaw M. N, *International Law* (5th edn., Cambridge University Press 2003).

Şener O, *Modern Public Finance* (2th edn., Beta Yayıncılık 2014).

Yaltı B, *Elektronik Ticarete Vergilendirme* (1st edn., Der Yayınları 2003).

Yaltı Soydan B, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (1st edn., Beta Yayıncılık 1995).

Yılmaz Ö, *Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme* (1st edn., Legal Yayıncılık 2019).

MAKALELER

Adams T S., 'International and Interstate Aspects of Double Taxation' (1929) 22 (9-13) Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association 192-199.

Akçaoğlu E, 'International Taxation of Electronic Commerce: A Focus on the Permanent Establishmet Concept' (2002) 51 (1) Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi 117-157.

Avi-Yonah R. S & Xu H, 'Evaluating BEPS' (2017) 10 (1) Erasmus Law Review 3-11.

Avi-Yonah R. S, 'International Taxation of Electronic Commerce' (1997) 52 (3) NYU Tax Law Review 507-556.

Avi-Yonah R .S, 'Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act ' (2013) University of Michigan Public Law Research Paper No. 328 <<https://ssrn.com/abstract=2259127>> erişim tarihi 18.3.2022.

Aydemir M, 'Dijital Ekonomide Vergilendirmenin Haklılığı Meselesi' (2020) (466) Vergi Dünyası Dergisi 157-159.

Ayluçtarhan A & Akın E, 'Dijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekniği ve Uluslararası Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi' (2019) (369).

Báez Moreno A & Brauner Y, 'Policy Options Regarding Tax Challenges of the Digitalized Economy: Making a Case for Withholding Taxes' (2018) <<https://ssrn.com/abstract=3167124>> erişim tarihi: 17.3.2022.

Báez Moreno A & Brauner Y, 'Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously' (2019) University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 19-16 <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3347503> erişim tarihi 7.5.2022.

Bal A, '(Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts Solve Old Problems?' (2018) 72 (11) Bulletin for International Taxation IBFD.

Batun M, 'OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Kişiler ve Elektronik Ticaret' (2016) (Mayıs 393) Vergi Dünyası Dergisi 65-75.

Becker J & Englisch J, 'Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement Got to Do With It?' (SSRN, 2018) <<https://ssrn.com/abstract=3258387>> erişim tarihi 10.2.2022.

Brauner Y & Pistone P, 'Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union' (2017) 71 (12) Bulletin for International Taxation IBFD.

Brauner Y, 'Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective' (2022) 50 (1) Intertax 2-6.

Brauner Y, 'Developments on the Digital Economy Front: Progress or Regression?' (2019) 47 (5) Intertax 422-424.

Brauner Y, 'Lost in Construction: What Is the Direction of the Work on the Taxation of the Digital Economy?' (2020) 48 (3) Intertax 270-272.

Brauner Y, 'The True Nature of Tax Treaties' (2020) 74 (1) Bulletin for International Taxation IBFD.

Brauner Y, 'What the BEPS?' (2014) 16 (2) Florida Tax Review 55-115.

Brown F. B, 'An Equity-Based, Multilateral Approach for Sourcing Income Among Nations' (2011) 11 (7) Florida Tax Review 565-641.

Buriak S, 'A New Taxing Right for the Market Jurisdiction: Where Are the Limits?' (2020) 48 (3) Intertax 301-316.

Choudhary V, 'Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law' (2011) (37) International Tax Journal 33-60.

Cockfield A J., 'Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test' (2003) 38 (3) Canadian Business Law Journal 400-422.

Cui W, 'The Digital Services Tax: A Conceptual Defense' (Last Revised: 16.6.2020) 73 (1) Tax Law Review <<https://ssrn.com/abstract=3273641>> erişim tarihi 8.5.2022.

De Wilde M F, 'On the OECD's 'Unified Approach' as Frankenstein's Monster and a Dented Shape Sorter' (2020) 48 (1) Intertax 9-13.

Devereux M. P & Simmler M, 'Who Will Pay Amount A?' (2021) 5 (36) EconPol Policy.

Devereux M. P & Vella J, 'Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?' (2014) 35 (4) Fiscal Studies 451 <<http://www.jstor.org/stable/24440324>> erişim tarihi 17.3.2022.

Devereux M P. & Vella J, Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform (Oxford Centre for Business Taxation, Working Paper 17/07, 2017).

Devereux M P. & Vella J, 'Value Creation As the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System' (2018) European Tax Policy Forum Policy Paper 5 <<https://ssrn.com/abstract=3275759>> erişim tarihi 17.3.2022.

Dhuldhoya V, 'The Future of Permanent Establishment' (2018) 72 (4a/Special issue) Bulletin for International Taxation IBFD.

Duran M, 'OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Bölümünün Güncellenmesine İlişkin Çalışmalar' (2013) (Mart 294) Vergi Sorunları Dergisi 143-151.

Durdu M, 'Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması' (2020) 78 (4) İstanbul Hukuk Mecmuası 1959-1988.

Dykes I F. & Keegan L H., 'The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters' (2021) 75 (3) Bulletin for International Taxation IBFD.

Eden L, 'Leap of Faith: The Economic Impact Assessment of the Pillar One and Pillar Two Blueprints' (11.12.2020) 49 (12) Tax Management International Journal 596 <<https://ssrn.com/abstract=3743054>> erişim tarihi 8.5.2022.

Eden L, 'Pillar One Tax Games' (2.2.2021) 50 (1) Tax Management International Journal 3 <<https://ssrn.com/abstract=3758671>> erişim tarihi 8.5.2022.

Ekinci E & Pala O, 'Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları: Yurt Dışında Mukim Dijital İşletmeler Nezdinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinin Değerlendirilmesi' (2020) (462) Vergi Dünyası Dergisi, 113-130.

Erdem T, 'Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi' (2017 Eylül-Ekim) Mali Çözüm Dergisi 13-41.

Ergin N E, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Mutlu Son (Mu?)' (2022) 41 (485) Vergi Dünyası Dergisi 100-108.

Erkuş H & Ateş L, 'Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi' (2007) (Haziran 310) Vergi Dünyası Dergisi 114.

Ertaş L. B, 'Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar' (2017) (Aralık 219) Vergi Raporu Dergisi 131-140.

Escribano López E, 'An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties' (2015) 43 (1) Intertax 6-13.

Fung S, 'The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project' (2017) 10 (2) Erasmus Law Review 76 <<https://ssrn.com/abstract=3087256>> erişim tarihi 17.3.2022.

Gadžo S, 'The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: a Reappraisal' (2018) 46 (3) Intertax 194-209.

Gil García E, 'The Single Tax Principle: Fiction or Reality in a Non-Comprehensive International Tax Regime?' (2019) 11 (3) World Tax Journal IBFD.

Graetz M. J, 'Special Report: A Major Simplification of the OECD's Pillar 1 Proposal' (2021) 170 (January 11) Tax Notes Federal 213-225.

Graetz M. J & O'Hear M. M, 'The "Original Intent" of U.S. International Taxation' (1997) 46 Duke Law Journal 1020-1109.

Greil S & Wargowske L, 'Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights' (2019) 73 (10) Bulletin for International Taxation IBFD.

Grinberg I, 'International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate' (2019) (2145) Georgetown Law Faculty Publications and Other Works. 95 <<https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/2145>> erişim tarihi 18.3.2022.

Grondona V, Abdul Muheet Chowdhary & Daniel Uribe, 'National Measures on Taxing the Digital Economy' (2020) Geneva South Centre Research Paper No. 111.

Herzfeld M, The Case Against BEPS - Lessons for Coordination (University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 18-3, 2017) <<https://ssrn.com/abstract=2985752>> erişim tarihi 7.5.2022.

Hey J, "'Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative' (2018) 72 (4/5) Bulletin for International Taxation IBFD.

Hohenwarter D, Kofler G, Mayr G & Sinnig J, 'Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties' (2019) 47 (2) Intertax 140-148.

Işık H, 'Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri' (2018) (Mayıs 356) Vergi Sorunları Dergisi 42-62.

Jong S & Neuvel W & Uceda A, 'Dealing with Data' (2018) 25 (2) International Transfer Pricing Journal IBFD.

Kara M. C & Öz E, 'Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS' (Şubat 2016) (414) Vergi Dünyası Dergisi 172-181.

Kara M. C & Öz E, 'Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış' (2016) (424) Vergi Dünyası Dergisi 30-37.

Kofler G & Mayr G & Schlager C, 'Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution?' (2017) 57 (12) European Taxation IBFD.

Kurt K & Çıracı A, 'Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi: DEMPE Analizi' (2019) 2 (7) Nazalı Gündem 13-19.

Lammers J, 'Less is More - Can Developing Countries Gain Tax Revenue by Giving up Taxing Rights?' (11.8.2020) Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper No. 20-16 <<https://ssrn.com/abstract=3669117>> erişim tarihi 8.5.2022.

Li X, 'A Potential Legal Rationale for Taxing Rights of Market Jurisdictions' (2021) 13 (1) World Tax Journal IBFD.

Martin Jiménez A J., 'The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?' (2016) 70 (8) Bulletin for International Taxation IBFD.

Martin Jimenez A, 'BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties' (7.8.2018) UCA Tax Working Papers 2018/1 <<https://ssrn.com/abstract=3215323>> erişim tarihi 8.5.2022.

Mastar Özcan P, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme' (2016) 6 (2) Electronic Journal of Vocational Colleges 73-82.

Nadir G & Sencer T, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler' (2015) (409) Vergi Dünyası Dergisi 166-176.

Navarro A, 'The Allocation of Taxing Rights under Pillar One of the OECD Proposal' (Last Revised: 11.11.2021) OUP Handbook of International Tax Law Oxford University Press 2021 *Fortcoming* 16 <<https://ssrn.com/abstract=3825612>> erişim tarihi 8.5.2022.

Olbert M & Spengel C, 'International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?' (2017) 9 (1) World Tax Journal IBFD.

Özgenç A. S, 'Vergi Anlaşmalarının Aşımı: Karşılaştırmalı İçtihat Örnekleri Üzerinden Türk Hukukuna İlişkin Çıkarımlar' (2016) (331) Vergi Sorunları Dergisi 133-149.

Paula Dourado A, 'May You Live in Interesting Times' (2016) 44 (1) Intertax 2-5.

Petruzzi R & Buriak S, 'Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?' (2018) 72 (4a/Special Issue) Bulletin for International Taxation IBFD.

Pistone P & Pinto Nogueira J F & Andrade B & Turina A, 'The OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”: An Assessment' (2020) 74 (1) Bulletin for International Taxation IBFD.

Postler S, 'The OECD's Work on Profit Allocation and Nexus Rules for a Digitalized Economy – A Potential Improvement of the International Taxation Framework?' (2020) 74 (2) Bulletin for International Taxation IBFD.

Ranjan Das R, 'The Concept of Value Creation: Is It Relevant for the Allocation of Taxing Rights?' (2020) 74 (3) Bulletin for International Taxation IBFD.

Rençber A, 'Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar' (2020) (Ocak 376) Vergi Sorunları Dergisi 27-35.

Sapirie M, 'Permanent Establishment and the Digital Economy' (2018) 72 (4a/Special Issue) Bulletin for International Taxation IBFD.

Schön W, 'International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)' (2009) 1 (1) World Tax Journal IBFD.

Schön W, 'Ten Questions about Why and How to Tax Digitalized Economy' (2018) 72 (4/5) Bulletin for International Taxation IBFD.

Şenses N 'Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu' (2019) 38 (450) Vergi Dünyası Dergisi 113-119.

Shay S E., 'The Deceptive Allure of Taxing “Residual Profits”' (2021) 75 (11/12) Bulletin for International Taxation IBFD.

Türkan M, 'Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları' (2017) (436) Vergi Dünyası Dergisi 41-60.

Verlinden I, 'The Value of a Principle ... the Arm's Length Principle' (2021) 49 (3) Intertax 206-209.

W. Blum D, 'Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative' (2015) 69 (6/7) Bulletin for International Taxation IBFD.

İNTERNET SİTELERİ

BBC, 'Facebook, Google and Microsoft 'avoiding \$3bn in tax in poorer nations' (BBC, 26.10.2020) <<https://www.bbc.com/news/business-54691572>> erişim tarihi 17.3.2022.

Becker J & Englisch J, 'EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal' (Kluwer International Tax Blog, 16.3.2018) <<http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>> erişim tarihi 7.5.2022.

Brynes W, 'Recommendations for the Pillar One and Pillar Two Blueprints' (Kluwer International Tax Blog, 18.12.2020) <<http://kluwertaxblog.com/2020/12/18/recommendations-for-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints/>> erişim tarihi 8.5.2022.

CBC The Associated Press, '130 countries back OECD plan to set global minimum corporate tax rate Social Sharing' (CBC, 1.7.2021) <<https://www.cbc.ca/news/business/oecd-corporate-tax-rate-1.6087464>> erişim tarihi 12.12.2021.

Collier R S. & Devereux M P., 'On why it really is such a big deal' (Oxford University Centre for Business Taxation, 2.7.2021) <<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/on-why-it-really-is-such-a-big-deal>> erişim tarihi 8.5.2022.

Council of the European Union, Responding to the Challenges of Taxation of Profits of the Digital Economy – Council Conclusions, 15445/17, FISC 346 ECOFIN 1092 (5 Dec. 2017) <<https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf>> erişim tarihi 8.5.2022.

Covarrubias R, 'Fine tuning Mexico's digital economy' (International Tax Review, 29.6.2020) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1nl24w09b5vpt/fine-tuning-mexicos-digital-economy>> erişim tarihi 22.5.2022.

Devereux M P., 'A Marxist approach to international taxation' (Oxford University Centre for Business, 17.11.2017) <<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/marxist-approach-international-taxation>> erişim tarihi 18.3.2022.

Devereux M P., 'The OECD Pillar One Proposal' (Oxford University Centre for Business Taxation, 22.10.2019) <<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/oecd-pillar-one-proposal>> erişim tarihi 8.5.2022.

Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete, tarih: 7.12.2019, sayı: 30971 <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>> erişim tarihi: 22.5.2022.

Ergin N E, 'Online reklam hizmetlerinde stopaj bilmecesi' (Dünya Gazetesi, 21.9.2020) <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/online-reklam-hizmetlerinde-stopaj-bilmecesi/482318#:~:text=Karar>> erişim tarihi: 22.5.2022.

EU Commission 'Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning' (12.12.2012) <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN>> erişim tarihi 22.5.2022.

European Union, Court of Justice of the European Union, Judgment in Case C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi v Uber Systems Spain SL, Press Release No 136/17, The service provided by Uber connecting individuals with non-professional drivers is covered by services in the field of transport, 20 December 2017 <<https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-12/cp170136en.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.

EY Global, 'India issues thresholds for triggering “significant economic presence” in India' (EY Tax Alerts, 10.5.2021) <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/india-issues-thresholds-for-triggering--significant-economic-presence--in-india> erişim tarihi 18.3.2022.

EY, 'India's Finance Bill 2021 clarifies scope of e-commerce Equalization Levy' (EY Tax News, 9.2.2021) <<https://taxnews.ey.com/news/2021-0299-indias-finance-act-2020-expands-scope-of-equalization-levy-to-include-e-commerce-supplies-or-services?uAlertID=Sd%2FG8rua1oj6%2F158EZ2AiA%3D%3D>> erişim tarihi 18.3.2022.

Federal Supreme Court, *Cook v. Tait* [1924] US Supreme Court 265 47 <<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/265/47>> erişim tarihi 18.3.2022.

Financial Times, 'US proposes 100% tariffs on French goods over digital tax' (FT, 2.12.2019) <<https://www.ft.com/content/52e4922a-1556-11ea-9ee4-11f260415385>> erişim tarihi 8.5.2022.; Reuters, 'France warns U.S. against digital tax retaliation' (Reuters, 6.1.2020) <<https://www.reuters.com/article/us-france-usa-tax-idUSKBN1Z50OB>> erişim tarihi: 8.5.2022.

Forbes, 'The Beginning Of The End? An Update On The OECD Tax Reform Plan' (27.7.2021, Tax Notes) <<https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2021/07/27/the-beginning-of-the-end-an-update-on-the-oecd-tax-reform-plan/?sh=4f92eaa71e08>> erişim tarihi: 22.5.2022.

G24 Working Group on tax policy and international tax cooperation, 'Proposal for Addressing Tax Challenges Arising from Digitalisation' (G24, 17.01.2019) <<https://www.g24.org/g-24-working-group-on-tax-policy-and-international-tax-cooperation/>> erişim tarihi 3.4.2022.

Global Alliance for Tax Justice, 'Time for developing countries to go beyond the OECD-led tax reform!' (Global Tax Justice, 12.2.2020) <<https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/time-developing-countries-go-beyond-oecd-led-tax-reform>> erişim tarihi 8.5.2022.

Goel S, 'Indian 2018 Budget: New Nexus to Tax Based on Virtual Presence' (Kluwer International Tax Blog, 5.2.2018) <<http://kluwertaxblog.com/2018/02/05/indian-2018-budget-new-nexus-tax-based-virtual-presence/>> erişim tarihi 18.3.2022.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete, tarih: 20.3.2020, sayı: 31074 <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/03/20200320-4.htm>> erişim tarihi: 22.5.2022.

Hearson M, 'The OECD's digital tax proposal: untangling the impact of 'Pillar One' on developing countries' (International Centre for Tax and Development, 10.10.2019) <<https://www.ictd.ac/blog/the-oecds-digital-tax-proposal-untangling-the-impact-of-pillar-one-on-developing-countries/>> erişim tarihi 8.5.2022.

Kapadia R & Shah S, 'Taxing cross-border e-commerce transactions in India' (International Tax Review, 5.5.2020) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1lhcnh3xpwdf/taxing-cross-border-e-commerce-transactions-in-india>> erişim tarihi 18.3.2022.

Kennedy J, 'Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come' (Information Technology & Innovation Foundation, 13.5.2019) <<https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come.>> erişim tarihi 7.5.2022.

Khurana K S. & Vasudevan S. , 'Significant economic presence in Indian tax law: How significant will it be?' (International Tax Review, 29.6.2021) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1sgt2plmxj9df/significant-economic-presence-in-indian-tax-law-how-significant-will-it-be>> erişim tarihi 22.5.2022.

KPMG, 'Belgium: Tax plans of new coalition government' (KPMG, 2.10.2020) <<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/10/tnf-belgium-tax-plans-new-coalition-government.html>> erişim tarihi: 22.5.2022.

KPMG, 'India: Digital taxation, enlarging the scope of “equalisation levy”' (KOMG Insights, 24.3.2020) <<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tmf-india-digital-taxation-enlarging-the-scope-of-equalisation-levy.html>> erişim tarihi 18.3.2022.

KPMG, 'Tax Flash New' (Tax Flash New, 5.5.2021) <<https://www.in.kpmg.com/taxflashnews/KPMG-Flash-News-CBDT-notifies-thresholds-for-the-provisions-of-SEP.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.

KPMG, 'Taxation of the digitalized economy: Developments summary' (Updated: April 21, 2022) <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>> erişim tarihi 5.5.2022.

Martin J, "“Marketing intangibles” solution to global digital tax dispute should apply only to consumer-facing businesses, US official says' (MNE Tax (Multinational Group Tax & Transfer Pricing News), 19.2.2019) <<https://mnetax.com/marketing-intangibles-solution-to-digital-tax-dispute-should-apply-only-to-consumer-facing-businesses-us-official-says-32441>> erişim tarihi 19.3.2022.

Mehboob D, 'Last stretch to taxing the digital economy' (International Tax Review, 1.11.2021) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1v8c3lt7y8qhy/last-stretch-to-taxing-the-digital-economy>> erişim tarihi 8.5.2022.

Meta Transparency Center, 'Fake Accounts' (Community Standards Enforcement Report, 2021) <<https://transparency.fb.com/data/community-standards-enforcement/fake-accounts/facebook/#content-actioned>> erişim tarihi 17.3.2022.

Missing Profits, 'Close to 40% of multinational profits are shifted to tax havens each year' <<https://missingprofits.world/>> erişim tarihi 8.5.2022;

Neate R, 'Amazon had sales income of €44bn in Europe in 2020 but paid no corporation tax' (The Guardian, 4.5.2021) <<https://www.theguardian.com/technology/2021/may/04/amazon-sales-income-europe-corporation-tax-luxembourg>> erişim tarihi 17.3.2022.

Netrality Data Centers, 'Making Data Centers Cool'
<<https://netrality.com/innovation/making-data-centers-cool>> erişim tarihi 22.5.2022.

Nicas J, 'Why can't the social networks stop fake accounts?' (The New York Times, 8.12.2020) <<https://www.nytimes.com/2020/12/08/technology/why-cant-the-social-networks-stop-fake-accounts.html>> erişim tarihi 18.3.2022.

OECD Secretariat , 'OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2017-June 2018' (OECD, 2018) <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.

OECD Secretary General Angel Gurría, 'for the attention of the Honorable Steven T Mnuchin Secretary of the Treasury United States' (OECD, 4.12.2019) <<https://www.oecd.org/newsroom/Letter-from-OECD-Secretary-General-Angel-Gurría-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf>> erişim tarihi 9.5.2022.

OECD, 'Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5', <<https://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf> > erişim tarihi 12.5.2022.

OECD, 'Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5', <<https://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf> > erişim tarihi 12.5.2022.

OECD, 'Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance' (OECD, 2015) <<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>> erişim tarihi 12.12.2021.

OECD, 'Flyer: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS' (OECD) <<https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>> erişim tarihi 19.3.2022.

OECD, 'Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Updated: November 2021' (OECD, 2021) <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.

OECD, 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting The Text of the MLI' (OECD) 19 <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>> erişim tarihi 22.5.2022.

OECD, 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting The Text of the MLI' (OECD) 19 <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>> erişim tarihi 22.5.2022.

OECD, 'OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting' (OECD, 5.10.2015) <<https://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>> erişim tarihi 17.3.2022.

OECD, 'Public comments received on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One' (OECD, 15.11.2019) <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>> erişim tarihi 8.5.2022.

Orbitax The Tax Hub, 'Israel Adopts Virtual PE Concept Based on a Significant Digital Presence' (Orbitax, 19.4.2016) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel-Adopts-Virtual-PE-Conce-19025>> erişim tarihi 18.3.2022.

Orbitax The Tax Hub, 'Israel Considering Digital Services Tax' (Orbitax, 1.5.2019) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel-Considering-Digital-Ser-37668>> erişim tarihi 18.3.2022.

Orbitax The Tax Hub, 'Slovak Republic Publishes Release on New PE Rules for Digital Platforms' (Orbitax, 3.4.2018) < <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Slovak-Republic-Publishes-Rele-30507>> erişim tarihi 18.3.2022.

Orbitax The Tax Hub, 'Ukraine Issues Guidance on Changes in Taxation for Supplies of Electronic Services and Advertising from 2022' (Orbitax, 11.11.2021) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Ukraine-Issues-Guidance-on-Cha-48172>> erişim tarihi 18.3.2022.

Political Statement, 'Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy' (Ministero dell'Economia e delle Finanze, 9.9.2017) <https://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf> erişim tarihi 7.5.2022.

PwC, 'Nigeria Issues Significant Economic Presence Order' (PwC, May 2020) <<https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/significant-economic-presence-order-may2020.pdf>> erişim tarihi 18.3.2022.

Reeves L, 'US shift on pillar one is a chance for 'tax peace', says Saint-Amans' (International Tax Review, 24.5.2021) <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1rq8rh2t128j0/us-shift-on-pillar-one-is-a-chance-for-tax-peace-says-saintamans>> erişim tarihi 8.5.2022.

Reuters, 'Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover' (Reuters, 1.6.2018) <<https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax-idUSKCN1IW337>> erişim tarihi 7.5.2022.

Saint-Amans P & Russo R, 'What the BEPS Are We Talking About?' (OECD Forum, 2013) <<https://www.oecd.org/forum/oecdyearbook/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>> erişim tarihi 17.3.2022.

Sanjay Sanghvi & Jugal Mundra, 'India: Taxing The Digital Economy – Thresholds For Constituting Significant Economic Presence Notified' (Mondaq, 7.5.2021) <<https://www.mondaq.com/india/income-tax/1066028/taxing-the-digital-economy-thresholds-for-constituting-significant-economic-presence-notified>> erişim tarihi 18.3.2022.

Schwarz J, 'Value Creation: Old wine in new bottles or new wine in old bottles?' (Kluwer International Tax Blog, 21.5.2015) <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/21/value-creation-old-wine-new-bottles-new-wine-old-bottles/>> erişim tarihi 18.3.2022.

Statista, 'E-commerce worldwide - statistics & facts' (Statista, 2021) <<https://www.statista.com/topics/871/online-shopping/#dossierKeyfigures>> erişim tarihi 28.12.2021.

Statista, 'Market Cap of Leading Consumer Internet and Online Service Companies Worldwide as of June 2021' (Statista, 2021) <<https://www.statista.com/statistics/208843/stock-market-value-of-web-based-companies/>> erişim tarihi 28.12.2021.

Statista, 'Worldwide Digital Population as of January 2021' (Statista, 2021) <<https://www.statista.com/statistics/617136/digital-population-worldwide/>> erişim tarihi 28.12.2021.

Sukardi I & Jiaqian S, 'Taxing the digital economy in Indonesia' (International Tax Review, 22.6.2020) <internationaltaxreview.com/article/b1ngz37n2ts6ct/taxing-the-digital-economy-in-indonesia> erişim tarihi 18.3.2022.

The Government of the Hong Kong Special Administrative Region, 'Profits Tax' (Inland Revenue Department, 2017) <https://www.ird.gov.hk/eng/tax/bus_pft.htm#a01> erişim tarihi 4.11.2021.

The Pulitzer Prizes, 'David Kocieniewski of The New York Times' (Pulitzer, 2012) <<https://www.pulitzer.org/winners/david-kocieniewski>> erişim tarihi 17.3.2022.

Tom Bergin, 'Special Report: How Starbucks avoids UK taxes' (Reuters, 15.10.12) <<https://www.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUKBRE89E0EX20121015>> erişim tarihi 17.3.2022.

US Department of the Treasury, 'Press Releases: Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect' (US Treasury, 21.10.2021) <<https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>> erişim tarihi: 8.5.2022.

US Office of the United States Trade Representative Executive Office of the President, 'Section 301- Digital Services Taxes' (USTR, 2019-2021) <<https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>> erişim tarihi: 8.5.2022.

van den Hurk H, 'OECD's Pillar One and the Return of the Pencil!' (Kluwer International Tax Blog, 22.2.2021) <<http://kluwertaxblog.com/2021/02/22/oecds-pillar-one-and-the-return-of-the-pencil/>> erişim tarihi 8.5.2022.

Wix-Create Your Website, <<http://www.wix.com>> erişim tarihi 16.5.2022.

WTS Tax Update for the Digital Economy, 'Nigeria: The significant economic presence order 2020' (Blackwood Stone, August 2020) <https://blackwoodstone.com/wp-content/uploads/2020/08/WTS_Global_DigitalUpdate2020_Nigeria.pdf> erişim tarihi 18.3.2022.

DİĞER KAYNAKLAR

Bruins, Einaudi, Seligman ve Stamp, Report on Double Taxation (League of Nations Economic and Financial Commission, Document E.F.S.73. F.19, April 1923).

Dell Spain, March 2012, Tribunal Económico Administrativo Central, Case No. 00/2107/2007.

European Centre for International Political Economy (ECIPE) Occasional Paper No.4 (2014) OECD / G20 BEPS: Reconciling Global Trade, Taxation Principles and the Digital Economy.

European Commission, 2012/772/EU: Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (OJ L 338 12.12.2012, p. 41, CELEX: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32012H0772>).

European Commission, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence (European Commission, COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS), March 2018).

European Commission, Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services (European Commission, COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS), March 2018).

France vs Valueclick Ltd., Dec 2020, Supreme Administrative Court (CAA), Case No 420174.

France vs. Zimmer Ltd., March 2010, Conseil D'Etat, Case No. 304715, 308525.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma* (1st edn., 15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle Kısaltılmış Basım 2016).

HM Treasury (2017), Corporate Tax and Digital Economy Position Paper (November 2017).

HM Treasury (2018), Corporate Tax and Digital Economy Position Paper Updated (March 2018).

Knights of Columbus v. Her Majesty The Queen, May 2008, 2008 TCC 307.

League of Nations (Technical Experts from Argentina, Belgium, Czechoslovakia, France, Germany, Great Britain, Italy, Japan, Netherlands, Poland, Switzerland, USA, Venezuela) Double Taxation and Tax Evasion (C. 216. M. 85, Geneva, April 1927).

League of Nations (Technical Experts from Belgium, Czechoslovakia, France, Great Britain, Italy, Netherlands and Switzerland) Double Taxation and Tax Evasion (F 212, Geneva, February 1925).

Norge vs. Dell Norge, December 2011, HR, Case No. 2011/755.

OECD (1998), “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, a Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, OECD Publishing.

OECD (1999), Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? - Final Report, OECD Publishing.

OECD (1999), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue OECD Publishing.

OECD (2001), Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD Publishing.

OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014 Deliverable, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2017) Tax Challenges of Digitalization: Comments Received on the Request for Input (*Yorumlar*: Digital Economy Group).

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing.

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2019) Addressing The Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2019) Public Comments Received on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalisation (*Yorumlar*: Blablacar, Booking.com, The International Bureau of Fiscal

Documentation (IBFD) Task Force on the Digital Economy, Michael P. Devereux & John Vella, Oxford University Centre for Business Taxation, Deloitte, Dhruv Sanghavi & Julia Uchańska & Pál Sóvág, Maastricht University Faculty of Law, Digital Economy Group, Digital Economy ThinkTank, Digital Europe, Ecommerce Europe, Irish Tax Institute, KPMG, PwC, Spotify, Uber, WU Transfer Pricing Center, World Bank Group).

OECD (2019) Public Comments Received on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One (*Yorumlar*: Johnson & Johnson, A. B. Volvo, WU Transfer Pricing Center, Netflix).

OECD (2019) Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing.

OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

OECD (2020), Public Comments Received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints (*Yorumlar*: Baker & Mckenzie, Irish Tax Institue, E&Y, WU Transfer Pricing Center, , BEPS Monitoring Group, Ecommerce Europe, Digital Europe, Pwc, Digital Economy Group, G-24, Netflix, KPMG, Digital Economy ThinkTank, Deloitte).

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD (2021), Corporate Tax Rate Statistics: Third Edition, OECD Publishing.

OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS.

OECD (2021), The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration, OECD Publishing.

OECD (2022) Public Comments Received on the Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing (*Yorumlar*: Deloitte, WU Transfer Pricing Center).

OECD (2022) Public Comments Received on the Draft Rules for Scope Under Amount A of Pillar One (*Yorumlar*: PwC, KPMG, Swiss Holding).

OECD (2022) Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, 4 April - 20 April 2022, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2022) Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 4 February 2022 – 18 February 2022, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD/G20 (2021) Base Erosion and Profit Shifting Project 8 October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

Pipeline Case, Bundesfinanzhof 30 Oct. 1996, II R 12/92 , Federal Gazette (BStBl) II 1997.

Rights Florists Pvt. Ltd. v. ITO, April 2013, The Indian Income Tax Appeals Tribunal, Case No: 1336.Kol./2011.

South Dakota v Wayfair, Inc, et al, June 2018, Certiorari to the Supreme Court of South Dakota, Case No. 17-494.

Spain vs Dell, June 2016, Supreme Court, Case No. 1475/2016.

Spain vs. Roche, January 2012, Supreme Court, Case No. 1626/2008.

The Gazette of India, Extraordinary, Part II, dated May 14, 2016.

US Treasury Department Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (1996).

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Sıla Adak

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi

: Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Yüksek Lisans Öğrenimi

: Kadir Has Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü,
Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı

Bildiği Yabancı Diller

: İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar ve Tarihleri

: Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali
Hukuk Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi
(01.10.2021-...)