

Doç. Dr. Altan RENÇBER
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Mali Hukuk Anabilim Dalı

**DİJİTAL ÇAĞDA
YENİ VERGİ BAĞLANTI NOKTASI:
OECD BİRİNCİ SÜTUN ÇALIŞMALARI**

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XVII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE YENİ BİR BAĞLANTI NOKTASINA DUYULAN İHTİYAÇ VE OECD BİRİNCİ SÜTUN ÇALIŞMALARI

I. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YENİ BİR VERGİSEL DÜZENE DUYULAN İHTİYAÇ.....	5
A. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Temel Sorunlar	7
B. Sorunun Çözümüne OECD Yaklaşımı – 2 Sütunlu Çözüm Önerisi.....	22
II. OECD BİRİNCİ SÜTUN ÇALIŞMASINA GENEL BAKIŞ	31
A. Genel Olarak	31
B. Birinci Sütunun Ekonomik Etkileri.....	35
C. Birinci Sütunun İlkeler Bağlamında Değerlendirilmesi	39
1. İkamet İlkesi-Kaynak İlkesi-Varış Yeri İlkesi Bağlamında Değerlendirme	39
2. Yeni Vergilendirme Hakkının Kaynak Ülkelere Yeniden Tahsisini Gerekçelendiren İlkeler	42
D. Birinci Sütunun Başarı İhtimali.....	65
1. Genel Olarak	65
2. Başarısızlık İhtimalinde Küresel Vergi Sisteminin Durumu	87

a. Birinci Sütun Olmadan Büyük Teknolojiyi Vergilendirmek	87
b. ABD'nin Yanıtı	90
3. ABD'nin Katılımı Olmadan Birinci Sütunun Başarı İhtimali...	92
E. Birinci Sütunun A Miktarının Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme	94

İKİNCİ BÖLÜM

A MİKTARI

I. GENEL OLARAK.....	97
II. A MİKTARINA İLİŞKİN TEMEL KURALLAR.....	102
A. Kavramsal Açıklamalar.....	103
1. Konsolide Finansal Tablolar.....	104
2. Düzeltilmiş Gelir.....	105
3. Düzeltilmiş Vergi Öncesi Kar	107
4. Eleminasyon Karı ve İlgili Kavramlar	110
5. Denkleştirme Karı.....	120
6. A Miktarı Karı Kavramı.....	121
7. Amortisman ve Bordro Getirisi.....	123
8. Nihai Ana Kuruluş	127
9. Stopaj Vergisi Yukarı Doğru Düzeltmesi	130
B. Kapsam.....	135
1. Genel Kural	135
2. Regüle Edilen Finansal Kuruluşların Durumu.....	141
3. Nitelikli Maden Çıkarma Kuruluşlarının Durumu	145
4. Açıklanan Bölümlerin Durumu.....	159
a. Genel Olarak	159
b. Geçici Bölüm Kuralı	162
c. Bölüm Değişiklikleri.....	170

d. Regüle Edilen Finansal Kuruluşlar ile Nitelikli Maden Çıkarma Gruplarının Durumu	175
e. Karma Bölüm Kuruluşlarının Durumu	176
5. Kapsam Dışı Yerel Ülkelerin Durumu	178
6. Savunma Gruplarının Durumu	186
7. Kapsama İlişkin Genel Değerlendirme.....	190
C. Bağlantı Noktası	199
D. Gelir Kaynağı Kuralları	203
a. Genel Kurallar.....	203
b. Gelir Kaynak Kurallarına İlişkin Temel İlkeler.....	208
(1) Gelir Kaynaklarının Ayrı Ayrı Kategorize Edilmesi Gereği	208
(2) Özün Biçime Önceliği İlkesi	209
(3) Benzer Kategorilere Göre Sınıflandırma İlkesi	220
c. Gelir Kaynağı Kurallarını Destekleyen Temel İlke: Güvenilir Yöntem İlkesi	221
(1) Genel Olarak	221
i. Güvenilir Göstergeler	231
ii. Destek Kuralı.....	234
(2) Düzeltilmiş Gelirlerin Kaynaklarının Belirlenmesine Yönelik Güvenilir Göstergeler	235
i. Genel Olarak	235
ii. Tahsis Anahtarları.....	241
iii. Mamül Mallar.....	245
iv. Bileşenler.....	261
v. Hizmetler	269
vi. Kullanıcı Verileri.....	326
vii. Taşınmaz Mallar.....	327
(3) Olay İncelemesi	329
1. Geçiş Dönemi	332
a. Geçiş Dönemine İlişkin Kurallar	332
b. Basitleştirilmiş Kapsam Hesaplamaları.....	340
2. Gelir Kaynağı Kurallarının Değerlendirilmesi	343

E. Vergiye Tabi Karın Tespiti ve Tahsisi	348
1. Kapsanan Bir Grubun Karlarının Vergilendirilmesi	348
2. Pazardaki Gelirlerle İlişkili Kârın Tahsisi	352
3. Değerlendirme	367
F. A Miktarı ile İlgili Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi.....	370
1. Genel Olarak	370
2. Vergilendirme Yükünü Hafifleten Ülkeler	373
a. A Miktarı Hafifletme Tutarı	377
b. Önceki Tahsis Edilmemiş A Miktarı Hafifletme Tutarı ..	379
3. Amortisman ve Maaş Bordrosu Üzerinden Düzeltilmiş Ülke Getirisi	381
a. Belirlenmiş Ülkelerin Gruplandırılması	383
4. Çifte Vergilendirmenin Hafifletilmesi	385
5. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemi.....	397
6. Hafifletilen Kuruluşlarının Belirlenmesi	407
7. Değerlendirme	417
III. DİJİTAL HİZMET VERGİLERİ VEYA BENZER DİĞER ÖNLEMLERİN DURUMU	420
A. Genel Olarak	420
B. Mevcut Önlemlerin Kaldırılması	421
C. Önlemleri Kaldırmamanın Sonuçları	424
D. Dijital Hizmet Vergileri ve Benzeri Önlemler Kavramı.....	426
1. Dijital Hizmet Vergisi veya Benzeri Bir Önlem Sayılmanın Şartları	427
a. Uygulanan Vergi Miktarının Esas Olarak Müşterilerin Veya Kullanıcıların Bulunduğu Yere veya Diğer Benzer Piyasa Temelli Kriterlere Göre Belirlenmesi.....	428
b. Verginin Belirli Kişilere Uygulanması	429
(1) Yasal özellikler	430
(2) Pratik Uygulama	431
(3) Yerel işletmelerin Hariç Tutulması	431

c. Verginin Niteliğine İlişkin Özellikler.....	433
2. İstisnalar	434
3. Usule İlişkin Şartlar.....	436
E. Dijital Hizmet Vergileri ve İlgili Benzer Önlemlere İlişkin İnceleme Süreci ve Erken Netleştirme	437
F. Özel Önlemlerin Vergi Anlaşmaları Kapsamında Ele Alınması ..	443
G. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Dijital Hizmet Vergisi Dışındaki Önlemlerin Sözleşme Karşısındaki Durumu	445
1. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler	445
a. İnternet Üzerinden Uygulanan Reklam Hizmetlerine Uygulanan Stopaja İlişkin Değerlendirme	446
b. Katma Değer Vergisi Stopajına İlişkin Değerlendirme....	451
H. Değerlendirme	451
IV. A MİKTARINA İLİŞKİN UYGULAMA HÜKÜMLERİ	455
A. Sözleşmede Değişiklik Yapılması	457
B. Sözleşmeye Çekince Konulması	458
C. Sözleşme ile Diğer Vergi Anlaşmalarının İlişkisi.....	458
D. Taraflar Konferansı	458
E. Sözleşmenin Yürürlüğe Girmesi.....	460
F. Sözleşmenin Taraflar İçin Etkili Olması (Entry into Effect)	462
G. Sözleşmeden Çekilme	466
H. Sözleşmenin Feshi.....	468
I. Protokollerle Olan İlişki.....	468
V. A MİKTARINA İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME.....	469

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İDARİ SÜREÇ VE VERGİ BELİRLİLİĞİNE İLİŞKİN HUSUSLAR

I. GENEL OLARAK.....	487
II. A MİKTARI İÇİN İDARİ SÜREÇ	488
A. A Miktarı İçin İdari Çerçeve.....	493
1. A Miktarı Gelir Pazar Ülkelerinin Gelir Vergisi Matrahına (Tax Base) Dahil Edilecek ve Genel İdari Usullere Tabi Olacaktır.....	493
2. A Miktarı ile ilgili Beyanname Gereklilikleri	495
3. A Miktarı'na İlişkin Pazar Ülkelerdeki Gelir Yükümlülükleri – Kolaylaştırılmış Uyum.....	505
a. Genel Olarak	505
b. Tek Vergi Mükellefi ve Çoklu Vergi Mükellefi Yaklaşımları Kapsamında A Miktarı için İdari Çerçeve ...	523
(1) Çoklu Vergi Mükellefi Yaklaşımı	523
i. Pazar Ülkelerine Yapılan A Miktarı Ödemelerinin Finansmanı.....	525
ii. Vergi İlkeleriyle Uyum	526
iii. Ticari Konular ve Uygulamaya İlişkin Konular ...	527
iv. Değerlendirme	528
(2) Tek Vergi Mükellefi Yaklaşımı.....	530
(3) Pazar Ülkelerine Yapılan A Miktarı Ödemelerinin Finansmanı	531
(4) Vergi İlkeleriyle Uyum	531
(5) Ticari ve Uygulamaya İlişkin Konular.....	532
(6) Değerlendirme ve Görüşümüz	532
4. A Miktarı Kara İlişkin İkincil Sorumluluk.....	535
5. Vergi Belirliliği Değişikliklerinden Kaynaklanan Tutarların Düzeltilmesi	540
6. Bir İç Kontrol Çerçevesine Sahip Olma Gerekliliği	541

7. Sözleşme Kapsamında Ortaya Çıkan Tutarlar – Ayrımcılık Yasağı	542
8. Hesaplamalar ve Yükümlülükler için Para Birimi Dönüştürme Kuralları	547
III. A MİKTARI İÇİN VERGİ BELİRLİLİĞİ SÜRECİ	551
A. Genel Olarak	551
B. Bir Grubun A Miktarı'na İlişkin Kuralların Kapsamı İçinde Olup Olmadığına Dair Belirlilik (Kapsam Belirliliği Süreci) (Scope Certainty)	556
1. Genel Olarak	556
2. Kapsam İnceleme Heyetinin Oluşturulması	567
3. İnceleme Süreci	569
4. İncelemenin Sonuçları	572
C. Gelir Kaynağı ve İstisna Tutulan Gelirler Üzerinde Belirlilik (Ön Belirlilik) (Advance Certainty)	577
1. Genel Olarak	577
2. İncelemenin Sonuçları	582
D. Vergi Öncesi Kârın Hesaplanması Ve Dağıtımı İle Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılmasına İlişkin Kapsamlı Belirlilik (Comprehensive Certainty)	586
1. Genel Olarak	586
2. Kapsam İnceleme Heyeti veya İnceleme Heyeti Taraflarından İnceleme Koşulları	591
3. İnceleme Heyetinin Oluşturulması	594
4. İnceleme Süreci	595
5. İncelemenin Sonuçları	598
E. Vergi Belirliliği Sürecinde Ortaya Çıkan Anlaşmazlıkları Çözümü: Tespit Heyeti	602
1. Genel Olarak	602
2. Tespit Heyetinin Yapısı	607
F. Belirlilik Talebinin Geri Çekilmesi	611

G. Bir Grubun Belirlilik Talebinde Bulunmadığı Durumlarda Çok Taraflı Bir İnceleme	614
H. Vergi Belirliliği Sürecine İlişkin Genel Değerlendirme	618
IV. A MİKTARI İLE İLGİLİ KONULAR İÇİN VERGİ BELİRLİLİĞİ	622
A. Genel Olarak	622
B. İlgili Konu Kavramı	624
C. Karşılıklı Anlaşma Usulü	634
D. Zorunlu Bağlayıcı Uyuşmazlık Çözüm Süreci	647
1. Genel Olarak	647
2. Uyuşmazlık Çözüm Heyetinin Oluşturulması, Yapısı ve Gizlilik Hükümleri	655
3. Kararların Bağlayıcılığı ve Bağlayıcılığın İstisnaları	660
4. Usuli Süreçler	669
5. Uyuşmazlık Çözüm Heyetine Başvurulamayacak Haller ve Uyuşmazlık Çözüm Heyeti Sürecinin Sonlandırılması	675
a. Karar Alma Süreci	682
E. Seçmeli Bağlayıcı Uyuşmazlık Çözüm Heyeti Mekanizması	688
F. Süreçlere İlişkin Şematik Değerlendirme	695
V. BİLGİ DEĞİŞİMİ VE ULUSLARARASI İŞ BİRLİĞİ	696
SONUÇ	707
KAYNAKÇA	737