

## Küresel vergileme kapsamında Pillar I

**Tuğcan Özbey**  
**Elif Şen**

### Giriş

Çok uluslu şirketler (“Multinational Enterprises”, “MNE”), küreselleşme ile ekonominin temel yapı taşlarından biri hâline gelmiştir. Dünya ekonomisinde payları gün geçtikçe artan çok uluslu şirketler, birden çok ülkenin vergi mevzuatına tabi olarak faaliyetlerini sürdürmeye çalışmakta, bu süreçte de ortaya çıkan vergi maliyetlerini yönetebilmek için daha düşük vergi yükü olan ülkelere yatırım yapma alternatiflerini gündeme getirmektedirler. Çok uluslu şirketlerin sebep olduğu uluslararası alanda oluşan vergi rekabeti ve küresel gelirlerin vergilenmesinde payların adaletli bir şekilde dağılımının imkansızlaşması gibi vergi problemleri, OECD ve G20 ülkelerinin bir araya gelerek çözüm önerisi geliştirmelerine yol açmıştır.

OECD ve G20 ülkeleri, şirketlerin elde ettikleri kârlarını düşük vergili veya vergisiz ülkelere yapay olarak kaydardıkları ve vergi matrahlarını aşındırmak için vergi kurallarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlandıkları vergi planlama stratejileri ile mücadele etmek amacıyla 2013 yılında BEPS (“Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı”) projesi kapsamında bir Eylem Planı geliştirmiştir. Daha sonra oluşturulan OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve’de (“Inclusive Framework”) birlikte çalışan 141 ülke, vergiden kaçınma ile etkin bir şekilde mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını artırmak ve daha şeffaf bir uluslararası vergi ortamı sağlamak için 15 maddeden oluşan Eylem Planı’nı uygulamaya başlamıştır.<sup>1</sup>

BEPS projesinin uygulanması her ne kadar uluslararası vergi ortamını olumlu yönde değiştiriyor olsa da ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi sorunları 2021 yılına kadar devam etmiştir. 8 Ekim 2021 tarihinde ise, OECD ve G20 ülkeleri 137 üye ülkenin kabulü ile BEPS Eylem Planı’nda yer alan vergi sorunlarına ek olarak ekonomik bağ ve kâr dağıtımını kapsayan BEPS 1 numaralı Eylem Planı – Dijital Ekonominin Vergilendirmesine İlişkin iki ayaktan oluşan çözüm önerisini içeren bildiriye yayımlamıştır.

BEPS 2.0 olarak da bilinen bu çözüm önerisinin doğuşu, ticari hayatın dijitalleşmesi ile elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili zorlukların o dönemde yeterince ele alınmamasına dayanmaktadır. İki ayaktan oluşan çözüm önerisinin ilki olan Pillar I, dijitalleşen dünyada ülkelerin yeterli olmayan tek taraflı çabalarını (dijital hizmet vergisi vb.) çifte vergilendirmenin önlenmesine yardımcı olmak için bir fikir birliği altında birleştirmeyi amaçlamıştır. Pillar II ise, ülkelerin vergilendirme haklarını korumak için kullanabilecekleri

<sup>1</sup>[https://www.oecd.org/tax/beps/about/#:~:text=Base%20erosion%20and%20profit%20shifting%20\(BEPS\)%20refers%20to%20tax%20planning,rules%20to%20avoid%20paying%20tax.](https://www.oecd.org/tax/beps/about/#:~:text=Base%20erosion%20and%20profit%20shifting%20(BEPS)%20refers%20to%20tax%20planning,rules%20to%20avoid%20paying%20tax.)

küresel bir asgari kurumlar vergisi oranı getirerek çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği tüm pazar ülkelerde adil bir vergilendirmeye tabi olmalarını hedeflemektedir. Özetlemek gerekirse, Pillar I, diğer ülkelerle oluşturulan bağ (“nexus”) ile elde edilen kârın bir kısmının kaynak (gelir elde edilen) ülkelere atfedilerek bu ülkelerde vergilendirilmesini, Pillar II ise global anlamda asgari küresel vergi oranının (%15) uygulanmasını amaçlamaktadır.

## **Pillar I nedir?**

Pillar I, vergilendirme haklarının yeniden belirlenmesi kapsamında büyük ve kârlı çok uluslu şirketlerin elde ettiği kazançlarının ülkeler arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasını hedeflemektedir. Çok uluslu şirketlerin kazancın elde edildiği ülkede fiziki varlığı (işyeri) olmasa da bu kazançlar üzerindeki vergileme hakkını mukim oldukları ülkelere, ticari faaliyette buldukları ve kazanç elde ettikleri ülkelere tekrar dağıtılmasını amaç edinmektedir.<sup>2</sup>

OECD, Pillar I ile birlikte çok uluslu şirketlerin vergi matrahını bir bütün olarak görmeyi ve işletmenin vergi matrahını elde edildiği ülkeye göre dağıtmayı amaçlamaktadır. Hayata geçirilmesi planlanan bu uygulama ile çok uluslu şirketlerin bahse konu faaliyetlerine ilişkin işlemlerinden elde edecekleri kazançlara göre vergilendirilmesini ve elde edecekleri bu kazançların hangi ülkeye hangi dağıtım anahtarına göre dağıtılması gerektiği yönünde belirleme sağlanacaktır.

Pillar I ile “Tutar A” ve “Tutar B” olmak üzere iki farklı gelir katmanı tanımlanmıştır.

Küresel cirosu 20 milyar Euro olan ve vergi öncesi kârlılığı %10'un üzerinde olan regüle finansal hizmetler ve yer altı kaynaklarını (petrol, doğal gaz, maden) çıkarma sektörleri dışında faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin elde ettikleri gelirler Tutar A kapsamında olacaktır. İlgili ülkede 1 milyon Euro ve üzeri gelir elde edilir ise (gayri safi yurtiçi hasılası 40 milyar Euro olan gelişmekte olan ülkelerde 250 bin Euro ve üstü), kârın artan kısmının %25'i gelire dayalı bir dağıtım anahtarı kullanılarak kapsam dahilindeki çok uluslu şirketin başa sahip olduğu pazar ülkesine tahsis edilebilecektir. Özetle, çok uluslu şirketler sadece mukim oldukları ülkelere değil aynı zamanda faaliyet gösterdikleri ve bağ oluşturdukları diğer ülkelerde de vergilendirilecektir. Ayrıca, 20 milyar Euro olan küresel ciro eşiği, yedi yıllık bir izleme süresi sonunda 10 milyar Euro'ya indirilebilecektir.<sup>3</sup> A Tutarı kapsamında karşımıza çıkan bağ kuralına ek olarak, gelir kaynağı sağlama (“revenue sourcing”) kuralı da önem arz etmektedir. Bu kural, A Tutarı amaçları doğrultusunda gelirin nereden kaynaklandığını belirlemek için kullanılacaktır. Böylelikle gelir, mal veya hizmetlerin kullanıldığı veya tüketildiği nihai pazar ülkelerinden sağlanabilecektir. Kapsam dahilindeki

---

<sup>2</sup> <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/00a77eb4-en/index.html?itemId=/content/component/00a77eb4-en>

<sup>3</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

çok uluslu şirket, gelir kaynağı bulma kurallarını uygularken, çok uluslu şirketlerin belirli gerçeklerine ve koşullarına dayanan güvenilir bir yöntem kullanmalıdır.<sup>4</sup>

Tutar B ise çok uluslu şirketlerin ilgili ülkede faaliyet gösteren şirketinin temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinden elde edeceği ve vergilendirileceği tutarı temsil etmektedir. Buna göre, B Tutarı olan sabit gelir için hangi kontrollü işlemlerin ve temel pazarlama/dağıtım faaliyetlerinin nitelendirileceğinin tanımlanması ve transfer fiyatlandırması kurallarına uygun belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca B Tutarı, daha spesifik bir gelire atıfta bulunduğu için, A Tutarı'nın kapsam sınırlamalarına tabi değildir.<sup>5</sup>

Pillar I'nın hayata geçirilmesi sonucu belirli ülkelerde halihazırda vergilenen gelirlerin her yıl diğer pazar ülkelere aktarılması beklenmektedir. Bir başka deyişle, vergi gelirlerinin ülkeler nezdinde dağılımı değişiklik gösterecektir. Diğer pazar ülkelere aktarılması öngörülen kâr tutarınının 125 milyar ABD doları olacağı düşünülmektedir.<sup>6</sup> Uluslararası vergi sisteminin istikrara kavuşturulması, vergi mükellefleri ve vergi idareleri için artan vergi kesinliği de hiç şüphesiz ki ek faydalar sağlayacaktır.

Bu uygulama ile birlikte ülkeler arasında vergi gelirlerinin dağılımında önemli bir değişiklik olacağı ve bu kapsama giren çok uluslu şirketlerin vergisel açıdan avantaj sağlayacak ülkelere vergi motivasyonu ile yatırım yapmasının önüne geçilebileceği söylenilebilir. Çok uluslu şirketlerin ticari kazançları için geçerli olan kâr tahsisi ve bağ kurallarındaki bu önemli değişiklikler, uluslararası vergi sistemini yeni iş modellerine uyarlama ve haksız vergi rekabetini önleme konularında önemli rol oynayacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye henüz Pillar I'a ilişkin bir aksiyon almamıştır. Buna ek olarak, OECD Genel Sekreteri Mathias Cormann'ın 24 Mayıs 2022 tarihinde yaptığı açıklamaya göre, Pillar I'ın uygulanmasına yönelik çok taraflı bir sözleşmenin büyük olasılıkla planlanandan (2023 yılı) daha sonra tamamlanacağı ve bununda yeni kuralların yürürlüğe girme tarihinin ertelenebileceği (tahminen 2024 yılı) anlamına geldiği anlaşılmaktadır. Ancak, Pillar I'ın aksine, Pillar II'nin teknik çalışmalarının tamamlandığını ve yeni kuralların uygulanmasının ülkelere bağlı olduğunu da belirtmiştir.

## **Pillar I ve dijital hizmet vergisi**

Dijital dünya ekonomisinin çok büyük bir kısmını oluşturan şirketler tüm dünya pazarında yüksek miktarlarda kâr elde etseler de faaliyette buldukları ülkelerin vergi makamlarına yeterince katkı sağlamamaktadırlar. Pillar I'ın çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin mevcut bazı düzenlemelerin yerini alması beklendiği gibi ülkelerin son yıllarda dijital şirketleri vergilendirmek için uygulamaya koyduğu bazı tek taraflı politikalarında karşısında

<sup>4</sup> [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/oecd-releases-pillar-one-public-consultation-document-on-draft-nexus-and-revenue-sourcing-rules](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-pillar-one-public-consultation-document-on-draft-nexus-and-revenue-sourcing-rules)

<sup>5</sup> <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/fa155821-en/index.html?itemId=/content/component/fa155821-en>

<sup>6</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

durduğu bir gerçektir. Bunun en yaygın örneği ise büyük dijital şirketlerin gelir akışları üzerinden alınan bir vergi olan dijital hizmetler vergisidir (“DHSV”). Pillar I, birçok büyük dijital şirket de dahil olmak üzere, kârların vergilendirildiği ülkeleri adil bir şekilde belirlemeye odaklandığından, 2023 yılının sonunda tamamlanması beklenen bir geçiş süresi sonrasında ilgili ülkelerce yürürlüğe girmiş DHSV'lerin yürürlükten kaldırılması beklenmektedir.

21 Ekim 2021 tarihinde Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'nden yapılan ortak bir bildiri ile Pillar I kurallarının yürürlüğe girmesi sonrasında dijital hizmet vergilerini ve çözümün yürürlüğü öncesindeki geçiş döneminde toplanan vergilerin mahsubu için bir plan ortaya koymuştur. 22 Kasım 2021 tarihinde ise Türkiye Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye'nin de diğer ülkeler ile aynı şartları kabul ettiği Türkiye ve ABD ortak beyanını duyurmuştur.<sup>7</sup> Bu ortak beyan ile, Türkiye'de geçiş döneminde ödenecek DHSV, Pillar I kapsamında ilk yıl ödenecek vergi ile oran orantı yöntemi ile kıyaslanacak ve geçiş döneminde tahsis edilen fazla DHSV, Pillar I kapsamında ödenecek olan vergilere mahsup edilebilecektir.<sup>8</sup> Çünkü, Pillar I kapsamında gerçekleştirilecek vergilendirmede, çifte vergilendirilmenin önlenmesi için çok uluslu şirketlerin yerleşik olan ülkede “istisna” ve/veya “mahsup” yöntemlerinin kullanılması öngörülmektedir. Bu uygulama hem Pillar I hem de mevcut DHSV'ler kapsamında sorumlu olacak şirketler için minimum çifte vergilendirme ile gerçekleşmesi beklenen geçiş süreci için gerekli olacaktır.

Ancak, Pillar I uygulamasından etkilenebilecek ülkeler sadece yukarıda saydıklarımız ile sınırlı değildir. Dijital ekonomi faaliyetlerinde bulunan birçok firmaya sahip ABD ise, dijital hizmet vergilerine ve benzeri tek taraflı önlemlere karşı çıkmaktadır. ABD dijital hizmet vergisi uygulamalarını kabul eden ülkeleri, bunlardan ithal edilen bazı mallara misilleme niteliğinde vergi ve gümrük tarifeleri uygulamakla tehdit etmiştir. Uygulanmaya başlanan DHSV'ler, OECD düzeyinde bir anlaşmaya varılana kadar genellikle geçici önlemler olarak kabul edilmiştir. Ancak, ilerleyen süreçlerde ülkelerin mevcut dijital hizmet vergilerini ve diğer önlemlerini değiştirirken veya yürürlükten kaldırırken koordineli bir şekilde ilerlemesi önem arz edecektir.

## Sonuç

OECD'nin çözüm önerisi olan Pillar I ve Pillar II, dijital ve dijitalleşen işletmelerin vergilendirilmesi ve BEPS ile ilgili zorlukların ele alınması için gerekli olduğu düşünülen küresel uluslararası vergi çerçevesinde yapılan önemli değişiklikleri temsil etmektedir. OECD Pillar I ile ülkelerin kendi başına hareket ederek dijital işlemlerden veya son kullanıcı üzerinden yapılan işlemlerden dijital hizmet vergisi gibi tek taraflı vergilerin alınmasını engelleyip, kâr dağıtımını ve bağlantı kurallarının tutarlı ve eşzamanlı incelenmesi

---

<sup>7</sup> [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/turkey-announces-joint-statement-with-the-united-states-on-unilateral-measures-compromise-digital-services-tax](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/turkey-announces-joint-statement-with-the-united-states-on-unilateral-measures-compromise-digital-services-tax)

<sup>8</sup> <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>

yoluyla uluslararası vergi sistemini yeni iş modellerine uyarlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca, söz konusu iki ayaktan oluşan çözüm önerisinin uygulanması ile tüm dünyada ilave vergi geliri yaratması ve kâr aktarımını azaltması beklenmektedir.

Dijital ekonominin küreselleşip ülke sınırlarını aştığı bu günlerde, ülkelerin tek taraflı aldıkları vergisel önlemlerin halihazırda karşılaşılan vergi toplama etkinliğine ilişkin sorunların çözümünde yetersiz kaldığını söyleyebiliriz. Ancak, ülkelerden dijital hizmet vergisi benzeri tek taraflı vergi önlemlerini kaldırmalarının talep edilmesi ve bunun belli bir takvime bağlanması da kolay olmayacağı gibi kısa bir zamanda da sonuçlanmayacaktır. İlave olarak, hali hazırda şirket kurgulanmalarını vergi efektif ülkelere yöneltmiş Türkiye'de mukim firmalar özelinde de bu durumun yadsınamayacak vergisel etkileri olacağı ve OECD'nin belirlediği Pillar I ve II kuralları dikkate alınarak gerekli aksiyon planlarının hazırlanması büyük önem arz etmektedir.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*