



T.C.

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRKİYE' DEKİ YEREL VE KÜRESEL ASGARİ
TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİNİN OECD
GLOBE KURALLARI ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Feyza EKİNCİ
2115013004**

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Özgür BİYAN

BANDIRMA 2025

T.C.

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRKİYE’ DEKİ YEREL VE KÜRESEL ASGARİ
TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİNİN OECD
GLOBE KURALLARI ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Feyza EKİNCİ
2115013004**

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. ÖZGÜR BİYAN

Bandırma 2025

Etik Beyan Sayfası

TÜRKİYE CUMHURİYETİ BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (17/01/2025)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Feyza EKİNCİ

İmzası

ÖZET

TÜRKİYE’ DEKİ YEREL VE KÜRESEL ASGARI TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİNİN OECD GLOBE KURALLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Feyza EKİNCİ

Bu çalışmanın amacı küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan çok uluslu şirketlerin vergilendirme zorluklarına karşı BEPS Eylem Planında yer alan GloBE Kuralları ele almaktır. OECD’nin iki ayaklı çözüm stratejisiyle ortaya koyduğu, çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kar kaydırma faaliyetlerine karşı mukimi oldukları ülkelerde vergilendirilmesini öngören %15 oranlı Küresel Asgari Kurumlar Vergisi’nin detayları ele alınmaktadır. Türkiye’deki Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin uygulanmasının ÇUŞ gruplarının üzerindeki etkileri ve konsolide finansal tablolarının gerekliliği ve uygulanabilirliği araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda tespit edildiği üzere İkinci Sütun uygulamalarının Kanunda yer alan Ek Maddeler ile Türkiye’de kapsama giren tüm grup şirketlerinin tamamına bilgilendirme yükümlülüğü getirmiş olsa da en kritik yükümlülüğe sahip olan Türkiye’de bulunan nihai ana şirketler olduğu düşünülmektedir. Nihai ana şirketlerinin ve bağlı işletmelerinin finansal tablolarının konsolide olarak toplanması gerektiği sonucuna varılmıştır. Yeni bir vergi geliri kaynağı olarak görülen %15 oranlı asgari vergi mükelleflere kayıt ve bildirim sorumluluğu getireceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, ÇUŞ, Matrah Aşındırma, İkinci Sütun, Küresel Asgari Vergi.

ABSTRACT
EVALUATION OF LOCAL AND GLOBAL MINIMUM SUPPLEMENTARY
CORPORATE TAX IN TURKEY WITHIN THE FRAMEWORK OF OECD
GLOBE RULES

Feyza EKİNCİ

The purpose of this study is to address the Global BEPS Action Plan's taxation challenges for multinational companies that have emerged with the globalization process. The details of the 15% Global Minimum Corporate Tax, which is proposed by the OECD with its two-legged solution strategy and which foresees taxation of multinational companies in their countries of residence against their tax base erosion and profit shifting activities, are discussed. The effects of the implementation of the Local and Global Minimum Supplementary Corporate Tax in Turkey on MNC groups and the necessity and applicability of consolidated financial statements are investigated. As determined as a result of the study, although the Second Pillar practices have imposed an obligation to inform all group companies within the scope of the Law with the Additional Articles, it is thought that the ultimate parent companies located in Turkey have the most critical obligation. It has been concluded that the financial statements of ultimate parent companies and their affiliated enterprises should be collected in a consolidated manner. It is thought that the 15% minimum tax, which is seen as a new source of tax revenue, will bring registration and notification responsibilities to taxpayers.

Key Words: Globalization, MNC, Base Erosion, Second Pillar, Global Minimum Tax.

ÖNSÖZ

Dijitalleşmenin vergileme zorluklarının ele alınması ile ortaya çıkan Küresel Asgari Vergi pek çok ülkede varlığını göstermektedir. Çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisinden kaçınmasının engellemesi ile vergilemede adaletin sağlanması, zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi hedeflenmiş olsa da görünmeyen kısım, yeni verginin berabesinde getirdiği gelişmekte olan ülkelerin kurumlar vergisinde gelir kaybına neden olacağıdır. Gelişmiş ülkelerin hâlihazırda düşük oranlı kurumlar vergisine sahip olmaları yeni verginin etkilerini en aza indirecektir. Kurumlar vergisine küresel boyutta yeni bir soluk getiren Küresel Asgari Vergi, çok uluslu işletmelerin ve Türk yatırımcıların uluslararası vergi düzenlemeleri konusunda gelişmeleri yakından takip etmelerini gerektirmektedir.

Hayatım boyunca maddi ve manevi olarak yanımda bulunan en büyük destekçim olan anneme sonsuz minnet ve şükranlarımı sunuyorum. Tez yazım aşamasında kaybettiğim, beni bugünlere getiren maddi ve manevi desteğini esirgemeyen babama sonsuz rahmet diliyorum. Çalışmanın ortaya çıkış aşamasından tamamlanmasına kadar geçen sürede desteğini benden esirgemeyen ve engin tecrübeleri ile bana yol gösteren Prof. Dr. Özgür BİYAN' a sonsuz minnetle teşekkürlerimi sunuyorum. Tezin savunulması esnasında önemli tespitleri ve yönlendirmeleriyle destek veren jüri üyesi hocalarım Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU'na ve Prof. Dr. Adnan GERÇEK' e de sonsuz minnetle teşekkürü borç bilirim.

Bu sancılı tez sürecinde benden desteğini bir an için bile esirgemeyen yol arkadaşım Ali Okan EKİNCİ' ye de ayrıca çok teşekkür ederim.

Feyza EKİNCİ

Bandırma/BALIKESİR

Tarih: 17.01.2025

İÇİNDEKİLER

Etik Beyan Sayfası	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar	x
ŞEKİLLER	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
KÜRESELLEŞME VE VERGİLEME SORUNLARI	4
1. KÜRESELLEŞME KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ.....	4
1.1.Küreselleşme Olgusu ve Tarihsel Süreci.....	4
1.2.Küreselleşmenin Vergisel Boyutu	7
1.3.Küreselleşme Etkisi ile Artan Vergi Rekabeti Olgusu	16
2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER ve VERGİLENDİRİLMESİ.....	22
2.1. ÇUŞ Tanımı ve Özellikleri	22
2.2. Çok Uluslu Şirketlerin Vergileme Sistemlerine Etkileri	25
2.3. Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı	28
2.3.1. Matrah Aşındırması (Base Erosion)	28
2.3.2. Kar Aktarımı (Profit Shifting)	30
2.3.3. Transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing).....	32
2.3.4.Daimî işyeri (Permanent Establishment).....	35
2.4. Dünyada Kurumlar Vergisi Oran ve Uygulamaları.....	38
2.5. Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve ÇUŞ Kazançlarına Etkisi...42	
İKİNCİ BÖLÜM	47
OECD GLOBE KURALLARININ İNCELENMESİ.....	47
1.GLOBE KURALLARININ GELİŞİMİ	47
1.1.BEPS' de Yer Alan Düzenlemeler	47
1.2.Küresel Asgari Verginin Gelişimi	51
1.2.1.Sütun 1 (Pillar One).....	55

1.2.2.Sütun 2 (Pillar Two)	60
2.KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN UYGULAMA YÖNTEMLERİ	62
2.1.Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Minimum Asgari Vergi (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax-QDMTT).....	66
2.2.Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusive Rule-IIR).....	68
2.3.Farklı Vergilendirme Uygulamasına Geçiş Kuralı (Switch-Over Rule-SOR).....	72
2.4.Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payment Rule-UTPR).....	74
2.5.Vergiye Tabi Olma Kuralı (Subject to Tax Rule- STTR).....	77
3.KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLAMA AŞAMALARI.....	82
3.1.GloBE Kar veya Zararının Hesaplanması.....	84
3.2.Kapsama Giren Düzeltmeye Tabi Vergilerin Hesaplanması	85
3.3.Efektif Vergi Yüğü ve Ek Vergilendirmenin Hesaplanması.....	87
4.YURT İÇİ VERGİ KURALLARININ İKİNCİ SÜTUNA UYGULANMASI ...	88
4.1.Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Vergi ve Güvenli Liman Uygulaması.....	89
4.2.GloBE Kuralları Kapsamında Kur Farkına İlişkin Uygulama Farklılıkları...	92
4.3.Geçici Olarak Uygulanan Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı ve Güvenli Liman Uygulaması	93
4.4.GloBE Kurallarının İşleyişi Açısından Yerel Vergi Teşvikleri.....	95
5.KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI.....	99
6.SÜTUN 2 ve ÇOK TARAFLI ANLAŞMA (STTR MLI)	106
7.KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN OLASI ETKİLERİ	108
7.1.Kurumlar Vergisi Düşük ve Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerindeki Etkileri .	108
7.2.Küresel Asgari Verginin Yatırıma Etkileri.....	112
7.3.Küresel Asgari Verginin İkincil Politikalara Etkileri	114
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	117
YEREL ve KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ ve GLOBE KURALLARI KARŞILAŞTIRMASI	117
1.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YEREL ve KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ.....	119
1.1.Verginin Konusu (KVK Ek Madde 1).....	120
1.2.Muafiyet Kapsamındaki Kuruluşlar ve İstisnalar (KVK Ek Madde 3).....	121

1.3.Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Mükellefi	123
1.4.Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Matrahı ve Vergi Yüğü.	131
1.5.Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Vergilendirme Dönemi, Beyanı ve Ödenmesi	139
1.6.Güvenli Liman Uygulamaları	140
1.6.1.Geçici Güvenli Liman Uygulamaları	140
1.6.2.Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esasına İlişkin Güvenli Liman Uygulamaları	141
1.6.3.Daimî Güvenli Limanın Uygulamaları.....	141
1.7.Çok Uluslu Şirketlerin Birleşme, Bölünme ve Pay Devirleri Halleri	142
1.8.Özel Vergileme Halleri.....	145
2.KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN OECD GLOBE KURALLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	148
2.1.Kanunda Belirlenen Kapsam ve OECD Düzenlemeleri	149
2.2.Muafiyet ve İstisnalar ve OECD Düzenlemeleri	151
2.3.Kapsanan Şirketler Açısından Değerlendirme	151
2.4.Kanunda Belirlenen Kurallar ve OECD Düzenlemeleri	152
2.5.Efektif Vergi Yüğü Açısından Değerlendirme	155
2.6.GloBE Karı Açısından Değerlendirme.....	156
2.7.Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı İstisna (Substance-based Income Exclusion) Açısından Değerlendirme.....	157
2.8.Güvenli Liman Kuralları Açısından Değerlendirme	157
3.TÜRK ve YABANCI YATIRIMCILAR AÇISINDAN YEREL VE KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ.....	162
3.1.Yabancı Yatırımcıların Türkiye'deki Şirketleri Açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (Nihai Ana İşletmenin Yurtdışında Yerleşik Olması).....	163
3.2.Türk Yatırımcılar Açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (Nihai Ana İşletmenin Türkiye'de Yerleşik Olması)	165
4.KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER VE BEKLENTİLER	167
5.YEREL ve KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNDE KONSOLIDASYON	170
5.1.AB'de Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı Uygulamaları	172
5.2.Türk Mevzuatında Kurumlar Vergisi Konsolidasyonu: Yasa Önerisi	173

SONUÇ.....	177
KAYNAKÇA.....	183



TABLÖLER

Tablo 1.1. 2023 Uluslararası Vergi Rekabet Endeksi Sıralamaları (Kurumlar Vergisi)	20
Tablo 1.2. Yasal Kurumlar Vergisi En Yüksek ve En düşük 10 Ülke (2024)	38
Tablo 1.3. Genel Kurumlar Vergisi Olmayan Ülkeler, 2023	40
Tablo 1.4. Bölge veya Gruplara Göre Ortalama Kurumlar Vergisi Oranı, 2023	41
Tablo 2.1. Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Geçmişi	52
Tablo 2.2. GloBE'nin Yerel Vergi Teşvikleri Üzerindeki Etkisi	97
Tablo 2.3. Küresel Asgari Vergi Uygulamasında Ülkelerin Aldıkları Aksiyonlar	99
Tablo 3.1. Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hesabı	137
Tablo 3.2: Türkiye ve OECD GloBE Kuralları Karşılaştırması	160

ŞEKİLLER

Şekil 1.1. Transfer Fiyatlandırmasında Ana Şirket-Bağlı Şirket Arasındaki İlişki	35
Şekil 2.1. BEPS Eylem Planının Temel İlkeleri ve Aksiyonları.....	49
Şekil 2.2. QDMTT'nin Temel İşleyişi.....	67
Şekil 2.4. IIR'nin Uygulanması	71
Şekil 2.5. UTPR Uygulaması.....	76
Şekil 2.6. GloBE Uygulama Adımları	82
Şekil 2.7. Ek Vergi Hesaplaması	88
Şekil 3.1. Nihai Ana İşletme Mükellefi (Ek Madde 7/3-a).....	125
Şekil 3.2. Kısmen Sahip Olunan Ana İşletme (Ek Madde 7/3-a)	126
Şekil 3.3. Kısmen sahip olunan başka ülkelerde de ana işletmenin bulunması (Ek Madde 7/3-b).....	127
Şekil 3.4. Ara Ana İşletmesi Türkiye'de Bulunan Şirketlerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti (Ek Madde 7/3-c).....	128
Şekil 3.5. UTPR	129
Şekil 3.6. Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hesabı	138
Şekil 3.7. Nihai Ana İşletmenin Yurtdışında Yerleşik Olması.....	165
Şekil 3.8. Nihai Ana İşletmenin Türkiye'de Yerleşik Olması	166

KISALTMALAR

a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.y	: Aynı Yer
AB	: Avrupa Birliği
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı
BM	: Birleşmiş Milletler
CCTB	: Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı
CCCTB	: Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı
CFC	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum
CbCR	: Ülke Bazlı Raporlama
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DHV	: Dijital Hizmet Vergisi
ETR	: Efektif Vergi Oranı
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GILTI	: Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergilendirilmiş Gelir
GloBE	: Küresel Matrah Aşındırma Kuralları
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IF	: Kapsayıcı Çerçeve

IIA	: Uluslararası Yatırım Anlaşmaları
IIR	: Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı,
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IRS	: ABD Vergi Dairesi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
MLI	: Çok Taraflı Sözleşme
OECD	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SBIE	: Madde Bazlı Gelir İstisnası
STTR	: Vergiye Tabi Olma Kuralı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
UPE	: Nihai Ana Kuruluş
UTPR	: Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
QDMTT	: Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Vergi
WB	: Dünya Bankası
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte artan liberalizasyon ülkelerin ticari anlamda ileri seviyelere geçmesine neden olmuştur. Aynı zamanda ülkeler arasında sınır ötesi faaliyetlerin artması anlamına gelmektedir. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasında ticaretin ve sermaye akışının önündeki engellerin kalkması ile ülkelerin finans piyasalarının dış dünya ile bütünleşmesine katkıda bulunmuştur. Sermaye hareketlerinde meydana gelen serbestleşme ülkelerin vergi politikalarının gözden geçirilmesine neden olmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan zararlı vergi rekabeti uygulamaları ülkeleri bu konuda önlem almaya yöneltmiştir. Küreselleşmenin hız kazandırdığı vergi rekabeti, vergi kayıp ve kaçakları, vergi cennetleri gibi kavramların sadece ulusal değil küresel boyutta gayret gösterilmesi gerektiği aşikâr olmuştur. Bu noktada çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi uluslararası boyutta ülkelerin odak noktası olmuştur.

Uluslararası ekonomik faaliyetlerin büyük çoğunluğunun birden fazla ülkede faaliyette bulunan çok uluslu şirketler tarafından yapılıyor olması bu kuruluşların yatırıma ve vergi teşvikleriyle ülkelere çekilmesine sebep olmuştur. Çok uluslu şirketlerin yurtdışı iş ilişkilerinde en önemli maliyet tasarrufları vergi olmuştur. Uluslararası vergilendirme sorunlarının tarafı çok uluslu şirketler ile bağlantılıdır. Çok uluslu şirketler grup içinde vergi yükünü azaltmak adına transfer fiyatlandırması yönteminin kullanırken diğer taraftan vergi cenneti ülkeler ile vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır. Vergi cennetleri ile çok uluslu şirketlerin gelirin az vergilendirildiği veya sıfır olarak vergilendirildiği ülkelere aktarımı vergi rekabetinin zararlı boyutunu ortaya çıkarmıştır.

OECD'nin çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde 2021 yılında ülkelerin yerel vergi mevzuatlarındaki farklılıklardan yararlanarak vergi kayıplarına neden olmasını engellemek adına agresif vergi planlamalarına karşı bir proje yayınlamıştır. 2012 yılında başlatılan ve 2020 yılında tamamlanan “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Projesi” ile uluslararası vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını engellemek, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi, vergide şeffaflığı artırmak ve zararlı vergi uygulamalarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Devamında geline nokta çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik uluslararası iş birliğinin önemli bir argümanı olan küresel asgari vergi ile gelirleri 750 milyon Euro'nun

üzerinde olan çok uluslu şirketlerin faaliyette bulundukları her ülkede %15 oranında efektif asgari bir vergi alınması gerektiği öngörülmüştür.

Çalışmanın temelini oluşturun küresel asgari kurumlar vergisi oranı GloBE Kuralları (Global anti- Base Erosion) kapsamında yürürlüğe konulmuştur. Bu çalışmanın amacı OECD GloBE kuralları çerçevesinde Türkiye’de yürürlüğe giren Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin değerlendirilmesidir. Çalışmanın saptamalarına göre OECD kuralları ile mevzuatta yer alan Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi örtüşmektedir. Tezin ana yöntemi OECD kurallarının ve Kanunun karşılıklı incelenmesi şeklinde olmuştur.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde küreselleşme kavramı ve beraberinde gelen vergisel sorunlar ele alınmaktadır. Bu doğrultuda küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergi rekabeti, vergi cennetleri, vergi kayıp ve kaçaklarından bahsederek küreselleşmenin ekonomik boyutundan bahsedilmektedir. Sonrasında küreselleşmenin uluslararası ticarete en önemli faktörü olan çok uluslu şirketler ve bunların faaliyetleri aktarılmıştır. Çok uluslu şirketlerin vergileme sistemlerine etkilerinden ve ortaya çıkan transfer fiyatlandırması, matrah aşındırması ve kar aktarımı ve daimî iş yeri kavramları ele alınmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde OECD’nin ele aldığı BEPS Eylem Planı ve devamında iki ayaklı çözüm planı ile GloBE kuralları kapsamında ortaya çıkan küresel asgari verginin uygulanması ve model kuralları incelenmiştir. Sütun 2 kapsamında %15 oranındaki küresel asgari verginin yurtiçi vergi kurallarına uygulanması ve son dönemde eklenilen kurallar ile küresel verginin etkileri incelenmiştir. Farklı ülke uygulamaları kapsamında GloBE Kurallarının dünya üzerindeki gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki uygulama örneklerine yer verilmiştir

Çalışmanın son bölümünde Küresel Asgari Verginin Türkiye üzerindeki etkileri ele alınmaktadır. Küresel asgari verginin Türk Vergi Sistemine entegre edilmesi adına ağustos ayından yürürlüğe giren Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Küresel Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Yürürlüğe giren kanun ile özetle, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını

geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu bağlamda kanun ile asgari verginin konusu, muafiyet ve istisnalar, vergi yükünün hesaplanması, tarhiyatı, vergilendirme dönemi gibi bölümleri anlatılmaktadır. Yerel ve Küresel Asgari Verginin GloBE ile farklı yanları değerlendirilerek Türk Vergi Mevzuatında yer alan yeni düzenlemeler değerlendirilmiştir. OECD/G20 önderliğinde gerçekleştirilen Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisine yönelik getirilen eleştiriler ve lehe görüşler değerlendirilmiştir. Sonuç kısmı ile konu değerlendirilip sonlandırılmaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞME VE VERGİLEMEYE YANSIMALARI

Küreselleşme ekonomik ve sosyal etkiler açısından pek çok alanı etkileyen bir olgudur. Küresel etkileşimin artması devletler arasında ekonomik açıdan farklı sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ülkeleri tek bir devlet haline getiren bu etkileşim, ülkeler arasındaki ilişkilerin entegre hale gelmesinden dolayı dünya ticaretini farklı bir boyutta etkilemiştir. Bu sonuç karşısında pek çok ülke ekonomik açıdan farklı politikalar uygulama gereksinimi duymuştur. Küreselleşme ile beraber özellikle mal ve hizmetlerin sınır ötesi hareketlerinin artması nedeniyle ulusal şirketlerin yabancı sermayesi de ülke dışına aktarılmaya başlanmıştır. Küreselleşmenin temel faktör olduğu bu problemler zinciri çok uluslu şirketler (ÇUŞ) açısından vergisel sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sorunlar öncesi küreselleşme kavramının içeriği, nasıl ortaya çıktığı ve yarattığı problemlere değinmekte fayda vardır.

1. KÜRESELLEŞME KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ

1.1. Küreselleşme Olgusu ve Tarihsel Süreci

Küreselleşme terimi genellikle günümüz ile ilişkilendirilmiş olsa dahi aslında kökeni daha eskiye dayanmaktadır. Bu terimin ilk kullanımı Roland Robertson tarafından ortaya atılmıştır. Robertson'a göre, *“küreselleşme, dünyanın sıkıştırılması ve bir bütün olarak dünya bilincini somut küresel karşılıklı bağımlılık ve bilinç”*¹ olarak tanımlamıştır. Yazar ‘küresel köy’ terimini 1960 yıllarında yapılan bir çalışmada sürekli olarak kullanıldığını ifade etmektedir. Aslında küreselleşme kavramının 1960 ve daha öncesine dayandığı söylenebilmektedir. Antony Giddens’in “Modernitenin Sonuçları” adlı kitabında² *“Dünyanın dört bir yanındaki sosyal ilişkilerin yoğunlaşması, uzak konumların çok uzaklarda meydana gelen olayların sonucu olarak yerel olayların oluşmasını sağlayacak şekilde bağlanmasıdır.”* şeklinde küreselleşmenin tanımını yapmıştır. Bu tanımlamalar ile beraber bilim insanlarının yanında bazı uluslararası kuruluşlarda küreselleşmenin tanımını yapmıştır. Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF) küreselleşmeyi ticaret ve işlemler, sermaye hareketleri ve yatırım, insanların göçü ve

¹ Roland Robertson, **Globalization: Social Theory and Global Culture**, London, SAGE Publication Ltd. 1992, s.8-9.

² Antony Giddens, **The Consequences of Modernity**, UK, Polity Press, 1994.

hareketi ile bilginin yayılması şeklinde dört temel yönü ile tanımlamıştır. Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) küreselleşmeyi, farklı ülkelerdeki pazarların, üretim, mal ve hizmet ticareti, sermaye ve teknoloji faktörleri nedeniyle giderek birbirine bağımlı hale geldiği bir fenomen olarak tanımlamıştır.

Küreselleşmenin tarihsel sürecinde başlangıç olarak sanayi devrimi dikkate alınmaktadır. 3 aşamada gelişim gösteren küreselleşmenin başlangıcı sanayi devrimi ve I. Dünya Savaşı arası dönemdir³. İkinci aşamasını ise birinci ve ikinci dünya savaşı arasındaki süreç oluşturmaktadır. Savaşın getirisi olarak küreselleşme süreci sekteye uğramış, ülkeler arası etkileşim ticari veyahut kültürel yönden durağanlaşmıştır. Günümüz küreselleşmenin temelleri aslında II. Dünya Savaşı sonrasında günümüze kadar olan sürede oluşmuştur⁴. İkinci Dünya Savaşı sonrasında kurulan Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund, IMF), Dünya Bankası (World Bank Group, WB) ve Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organisation, WTO) gibi kuruluşların ekonomide ağırlık kazanmasıyla, 1970'den sonra IMF ve WB kökenli politikaların yaygınlık göstermesi ve aynı zamanda az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin neoliberal ekonomi politikalarına yönlendirmesi⁵, küreselleşmeye önemli bir ivme kazandırmıştır⁶.

Küreselleşme teknolojik ve endüstriyel gelişmelerin artmasıyla birlikte özellikle kitle iletişim araçlarının kullanımına bağlı olarak ortaya çıkan ekonomik, kültürel ve siyasal ilişkilerin dünya çapında yaygınlaşmasıdır. Bu süreçte siyasi, ekonomik ve kültürel ilişkilerin oluşumundaki temel etken kapitalizm olmuştur⁷. Kapitalizm ortaya çıktığı andan itibaren dünyayı bir bütün olarak görmektedir. Bu yüzden küreselleşme yeni

³ Micheal D. Bordo, Alberto F. Cavallo, Christopher M. Meissner, **Sudden Stops: Determinants and Output Effects in The First Era of Globalization 1880-1913**, Journal of Development Economics, 2010, s. 227.

⁴ Orfeo Fioretos, "Europe and The New Global Economic Order: Internal Diversity as Liability and Asset in Managing Globalization", **Journal of European Public Policy**, Vol.17, Issue 3, 2010, s. 384.

⁵ Ahmet Selamoğlu, **Sosyal Sorunlarıyla Küreselleşme**, "Küreselleşmenin İnsani Yüzü", Ed. Veysel Bozkurt, I.Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2010, s.52.

⁶ Bilal Coşan ve Merve Çiloğlu Yörübulut, "Küreselleşme Yoksulluk İkileminde Mikro Kredi Çıkması", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Özel Sayı, Vol 13, 2017, s.44.

⁷ Ayfer Dağdelen, "Küreselleşme Sürecinin Yerelleşme ve Siyasal Kültür Üzerindeki Etkileri", **Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 10(2), Aralık, 2013, s.29.

bir olgu değildir⁸. Kapitalizmin başlangıcından beri var olan küreselleşmenin yeniden yapılanma sürecinde hız ve derinlik kazandığı ileri sürülmektedir⁹.

Küreselleşmenin dönüm noktası olarak verilecek bir diğer örnek, Bretton Woods sisteminin çökmesi sonucu ABD, Japonya ve İngiltere’de sermaye piyasalarındaki kısıtlamaların ortadan kalkmasıdır¹⁰. ABD’nin bir kasabası olan Bretton Woods II. Dünya Savaşı zamanları 1944’te toplanan Birleşmiş Milletler Para ve Finans Konferansında ortaya çıkmıştı¹¹. Bu sisteme göre altına dönüştürülebilen tek para birimi dolar olarak belirlenmiş, diğer para birimlerinin de dolara endeksli olmasına karar verilmiştir. Konferansta uluslararası bağlayıcı kurallarda bazı karara bağlanmıştır. Her ülke belirlenen kısıtlamalar içinde, kendi sınırlarının geçirgenliğinin korumakta serbestti. Bu durum ülkelerin kendi ekonomik ve siyasi gündemlerinin belirlemeye imkân vermektedir¹². Bu durum piyasalarda sıkıntı yaratmış ve 1971 yılında ABD altını dolara endekslemekten vazgeçtiği için sistem çökmüştür. 1945 yılında ülke içinde mal ve hizmete olan talep ve ihtiyaçların artması sonucu Keynesyen politikalar gündeme gelmiş, küreselleşmenin ivme kazanmasına neden olmuştur¹³. 1980’li yıllardan sonra gelişen dünya ile birlikte bilgi çağı başlamıştır. Bu gelişimle beraber şirketlerin mal ve hizmet üretimi artmış, bunun neticesinde rekabet ortamı daha da kızışmıştır. İnternetin gelişimiyle küreselleşme evrensel bir boyuta atlamış, iletişim ve ulaşımındaki kolaylık ticaretin de uluslararası boyutta artmasına neden olmuştur. 1980’li yıllarda büyük sanayileşmiş ülkeler ile yapılan ticaret anlaşmaları ülkeleri birbirine entegre hale getirmiştir. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) bu anlaşmaların yasal kurumsal organı olmuştur. Yapılan ticari anlaşmalar ile birlikte ideolojik farklılıklara neden olan kutuplaşmalar giderilmiş, dünya genelinde liberalleşme süreci başlamıştır. Farklı bir deyimle küreselleşme dünyanın homojen bir hale geldiğini ifade etmektedir. Bu durumun en büyük faydasını çok uluslu şirketler yaşamıştır. Çünkü küreselleşme, çok uluslu şirketleri, bilgi, mal ve hizmet, sermaye transferlerini daha kolay bir hale getirmiştir. Çok uluslu şirketler için çok önemli olan bu

⁸ Immanuel Wallerstein, **Liberalizmden Sonra**, Çeviren: Erol Öz, 2008 İstanbul, Metis Yayınları.

⁹ Gencay Şaylan, **Değişim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi**, Ankara, 1994, İmge Kitapevi, s.136.

¹⁰ Coşkun Aktan Can, Hüseyin Şen, **Globalleşme**, 1999, s.11.

¹¹ Mustafa Koçak, Suat Teker, “Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap”, **Uluslararası Para Fonu: Bretton Woods’tan İstanbul’a**, Ed By, Mehmet Emin Altundemir, 2011, s.26.

¹² Manfred B. Steger, **Küreselleşme**, Çeviren: Abdullah Ersoy, 2006, Ankara, Dost Kitabevi. s.62.

¹³ Baskın Oran, **Küreselleşme ve Azınlıklar**, Ankara, İmaj Yayıncılık. Steger, Manfred B.; Çev: Abdullah Ersoy, 2006, Küreselleşme, Ankara: Dost Kitabevi.

işlemler, çok uluslu şirketlerin kaynak bulma, sermayenin transferi ve yabancı ülkelerde kazandıkları karları kendi ülkelerine çekmesi için en büyük basamak olmuştur. Küreselleşme ile birlikte dünya ekonomisinin bu değişen yönü ülkeleri bu yönde atılımlar yapmaya itmiştir.

1.2.Küreselleşmenin Vergisel Boyutu

Küreselleşme kavramı pek çok alanda kendini gösteren bir olgudur. Kültürel, siyasal, ekonomik boyutu bunlardan birkaçıdır. Ekonomik anlamda küreselleşme hizmet, mal ve sermaye transferi sonucunda ülkeler arası etkileşimin arttığı ve ulusal ekonomilerin dünya piyasasıyla entegre olduğu bir süreçtir. Bu süreç, dünyanın farklı bölgelerinde yaşayan toplum ve devletler arasındaki iletişimin arttığı ve birbirine bağımlı hale geldiği bir durumu ifade eder¹⁴. Ülkeler arası mal, sermaye ve işgücü sirkülasyonunun artması sonucu ekonomik ilişkilerin dünya genelinde artması ve çoğalmasıyla yaygınlaşmıştır. 1970’li yıllardan itibaren hızla ilerleyen teknoloji ve artan üretim piyasalarının dışa açılması küreselleşmenin hız kazanmasını sağlamıştır. Bu yüzden ülkeler 1970 sonrası bu pazar mantığına uyarak ticareti serbestleştirme gerekliliğine yönelmişlerdir. ÇUŞ’ların dünya ekonomisine egemen olduğu bu dönemden günümüze kadar yoğunlaşan ticari faaliyetler nedeniyle finans ve ticaretin serbestleşmesi mecburiyet haline gelmiştir¹⁵. Ekonomik anlamda küreselleşmenin iki önemli yapı taşı vardır. Bunlar finans ve ticaretin serbestleşmesidir. Finans serbestleşmesi ile piyasalardaki bazı sınırlamaların kaldırılması ile uluslararası hareketlerin küresel boyutta genişlemesine olanak tanımıştır. Ticari anlamda serbestleşme ise ticarete karşılaşılan sınırlamaların, engellerin ve kontrol mekanizmalarının kaldırılması ile gerçekleşmiştir. Küreselleşme üç başlıkta etkisini göstermektedir. Bunlar bilgi ve teknolojinin uluslararası boyutta transferi, doğrudan yabancı yatırımlar ve ticaret hacmindeki büyümedir. Bu faktörlerin ortak paydası çok uluslu şirketlerdir. Uluslararası ticaret geçmişten günümüze kadar yüksek ivme kazanarak gelişmesi sonucu bilgi ve teknolojinin uluslararası boyutta transferi sağlanmıştır. Bu faktörler arasında bir diğer ve en önemli husus ise doğrudan yabancı yatırımlardır. Doğrudan yabancı yatırımlar küreselleşme olgusunun ekonomik anlamda ülkeler üzerindeki

¹⁴ Fulya Kıvılcım, Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olduğu Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, *Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi*, Cilt 5, No 1, 2013, ISSN: 1309-8012 “Çevrimiçi”, s.219.

¹⁵ A.e., s.5.

en geniş etkiye sahip olanıdır. Çok uluslu şirketlerin sermaye hareketlerinin artışı ve ticari faaliyetlerin küresel boyutlara ulaşmasında bazı gelişmelerin rolü büyük olmuştur. Bu gelişmelerin başında da 1947 yılında kurulan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade-GATT) çerçevesinde gümrük ve kotaların kaldırılarak ticaretin evrensel boyutlara serbestleştirilmesi çalışmaları gelmektedir. Bunların yanı sıra teknolojik iletişim ve haberleşme gelişmelerinin önemli bir etkisi de mevcuttur. Uluslararası ticarete taşıma maliyetleri düşmüş, uluslararası pazar daha kolay anlaşılır ve izlenir bir hale gelmiştir¹⁶. Bu da ülkelerin uluslararası ticaretini geliştirmiş, birbirleriyle süreklilik kazanan bir etkileşim içinde olmasına neden olmuştur.

Küreselleşme ile birlikte ÇUŞ'ların uluslararası ticaretteki etkileri büyük ölçüde güçlenmiştir. Birleşmiş Milletler raporuna göre ÇUŞ'ların kendi aralarında ve şubeleleriyle gerçekleştirdiği ticaret, uluslararası ticaretin %80'ini oluşturmaktadır. Bu durum ÇUŞ'ların küresel faaliyetlerin belirleyici aktörü olduğunu ve küreselleşme fenomeninin şirketler arası bir olgu olduğunu göstermektedir¹⁷. ÇUŞ'lar birden fazla ülkede faaliyette bulundukları için herhangi bir ülkede çıkan kriz diğer ülkeleri de küresel üretim ağıları sayesinde etkileyebilmektedir. Bu durum küreselleşme sürecinde ülkelerin ekonomik olarak birbirine bağımlı olduğunun göstergesidir. Küresel ticaretin yanı sıra küresel istihdam için önemli bir aktör olan ÇUŞ'lar, Avrupa Komisyonuna göre, gelişmiş ülkelerde istihdamın %4'ü ve gelişmekte olan ülkelere istihdamın %2'si doğrudan ÇUŞ'ların bünyesinde gerçekleşmektedir¹⁸.

Küreselleşme sürecinin yarattığı fırsatlar yanında ortaya çıkardığı tehlikelerde bulunmaktadır. Finansal faaliyetler küreselleşmesi ile uluslararası boyutlara ulaşmıştır. İletişim teknolojisinde meydana gelen ve ülkeler arası etkileşimi sağlayan bilişim teknolojisi ile bilgi akış hızını hızlandırmış ve bilgi akış maliyetlerini düşürmüştür. Ülkeler arası fiziki engellerin ortadan kalkması, üretimin sadece daha hızlı ve daha uzaktan yapılmasının denetimini ve yönetimini kolaylaştırmakla kalmayıp, siparişi alıp vermeyi de

¹⁶ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama**, 2003, s. 189.

¹⁷ Osman Kavak, Ahmet Akatak, "Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Ticaretin Önemli Oyuncuları: Çok Uluslu Şirketlerin İncelenmesi", Editör: Enis Baha Biçer, Orhan Şanlı, **Sosyal, İnsan ve İdari Bilimlerde İleri ve Çağdaş Çalışmalar 1**, E-Kitaplar, Duvar Yayınları, 2023, s.35.

¹⁸ Erdal Beşoluk, "Küreselleşme, Uluslararası Ticaret ve Çalışma Standartları", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2022, s.23.

kolaylaştırmıştır. Ulaşım ve iletişim maliyetlerinin düşmesine neden olan bu durum sayesinde ticarete etkinliği ve verimliliği arttırmıştır. Böylelikle artan verimlilik sayesinde gelişmekte olan ülkelerin uluslararası piyasalarda rekabet güçlerinin yükselmesine imkân sağlamaktadır¹⁹. Uluslararası ilişkiler yoğunlaştıkça yerel problemler ve bunların çözümü uluslararası bir boyut kazanmıştır. Artık global düşünüp, yerel ölçekte uygulama felsefesi siyasi kararlarda etkili olmaya başlamıştır²⁰. Böylelikle ülkelerin diğer ülkelerden farklı bir vergi politikası belirlemesini güçleştirirken diğer yandan da tüm ülkeleri etkileyen ortak sorunları gündeme getirmiştir. Bu bağlamda küreselleşme, vergilendirme tekniklerini doğrudan etkilemiş, vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, haksız vergi rekabetinin, küresel vergi kaçakçılığının önlenmesi, elektronik yollarla yapılan ticaretin vergilendirilmesi ve ülkeler arası iş birliği gibi konularda bazı düzenlemeler yapılmasını zorunlu hale getirmiştir²¹. Küreselleşme ile birlikte ticaretin serbestleşmesi gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında ticari faaliyetleri arttırmıştır. Bunun neticesinde farklı ülkelerde gelir elde eden kişilerin hangi ülke tarafından vergilendirileceği gibi birtakım sorunlar meydana çıkmıştır. Kazanç elde edilen ülke kendi ülkesinde kazanç elde etmesi sonucu kişiyi ülkesinde vergilendirmek isterken diğer taraftan kişinin ikamet ettiği ülke ikamet edilen ülke olması sebebiyle ayrıca kazanılan geliri vergilendirmek istemektedir²². Bu gibi durumlarda hem kişiler hem de ülkeler açısından vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi ülkelerin mali egemenlik ilkesine dayanmaktadır. Mali egemenlik devletin hem yasama hem de yürütme yetkisini ifade etmektedir²³. Ülkelerin elinde bulundurduğu harcama ve vergilendirme yetkisi mali egemenliğinin en temel göstergesidir. Devletin mali alanda en önemli yetki olan vergilendirme yetkisi, devletin münhasır yetkisi ve uluslararası hukukta belirlenen alan

¹⁹ Tuğba Cevizci Çelik, “Küreselleşmenin Ulusal Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri; Türkiye Örneği”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2013, s.16.

²⁰ Coşkun Can Aktan, “**Globalleşme Fırsat mı Tehdit mi?**”, İstanbul, 2004, Zaman Kitap Yayınları, “Çevrimiçi”, [globalleşme \(canaktan.org\)](http://globalleşme.canaktan.org) E.T. 16.10.2024.

²¹ Biltekin Özdemir, “Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, 2006, s.10.

²² Funda Buz, “Çifte Vergilendirme Sorunsalı ve Türk Vergi Sisteminde Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, **Karadeniz Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, 2024, s.16.,” Çevrimiçi”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3923557>.

²³ Roy Rohatgi, “Basic International Taxation Second Edition Volume 1, Principles”, **Richmond Law&Tax Ltd, Richmond**, 2005, s.15.

dahilinde o devletin egemenlik sınırları içerisinde gerçekleşmektedir²⁴. Ancak bu yetkinin kullanılması uluslararası ilişkilerden doğan vergileme sorunlarına neden olmaktadır²⁵. Bu kapsamda uluslararası vergilendirme sorunu olan çifte vergilendirme, iki farklı devletin ülkesi sınırları dahilinde vergilendirmeye ilişkin farklı sistemler ve bu sistemler dahilinde farklı ilkeler benimsemeleri neticesinde kullandığı vergilendirme yetkisinin birbiriyle çakışması sonucunda ortaya çıkmaktadır²⁶.

Çifte vergilendirme hem ulusal hem de uluslararası boyutta ekonomik ve hukuki anlamıyla ayrı ayrı tanımlanmaktadır. “*Ulusal boyutta çifte vergilendirme, aynı devletin içinde çeşitli nedenlerle farklı idari ya da siyasi kademelere dağıtılmış vergilendirme yetkisinin aynı vergi yükümlüsü ve aynı vergi konusu üzerine çakışması şeklinde tanımlanabilir*”²⁷. Uluslararası boyutuyla çifte vergilendirme, iki ya da daha fazla devletin birbirlerinden bağımsız olarak kullandıkları vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucunda aynı vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu üzerinden iki defa aynı vergiye tabi tutulması şeklinde tanımlanmaktadır²⁸. Geniş anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilen *ekonomik anlamda çifte vergilendirme* kavramı aynı vergi konusu üzerinden farklı vergi yükümlülerin tek bir devlet ya da birden fazla devlet tarafından vergi yükümlülüğüne tabi tutulmasıdır²⁹. Bunun sebebi ise, vergi konularının farklı devletlerde farklı biçimlerde tanımlanması veya vergi matrahının hesaplanma yöntemlerinin farklı olmasıdır³⁰. Geniş anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilen *hukuki anlamda çifte vergilendirme* ise iki veya daha fazla devletin aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu kapsamında ve aynı vergilendirme dönemi içerisinde aynı nitelikteki vergilerle vergilendirmesidir³¹. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ile hukuki (uluslararası) anlamda çifte vergilendirme arasındaki temel fark vergi yükümlüsü tarafında ortaya çıkmaktadır.

²⁴ Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 153-154.

²⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara, 2014, s. 132.

²⁶ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s.23.

²⁷ Mustafa Karataş, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2020, s. 131.

²⁸ Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 2-3.

²⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.138. Ersan Öz, Fatih Çavdar, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:371, 2012, s.52.

³⁰ Karakoç **a.e.**, s.139.

³¹ OECD (2017a), “Model Tax Convention on Income and on Capital”, 2017, “Çevrimiçi”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ec-en#page3. E.t. 21.10.2024.

Ekonomik anlamda çifte vergilendirmede farkı vergi mükellefleri söz konusuysen hukuki anlamda çifte vergilendirmede aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu üzerinden iki veya daha fazla vergilendirmesidir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi adına uluslararası vergi anlaşmaları temelde hukuki anlamı ve uluslararası boyutu temeliyle şekillenmektedir³². Uluslararası boyutu ve hukuki tanımı ile çifte vergilendirme;

- Vergi yükümlüsünün aynı kişi olması,
- Vergi konusunun aynı olması,
- Verginin aynı nitelikte olması,
- Vergilendirme döneminin aynı olması,
- İki ya da daha fazla devletin aynı yükümlü ve konu üzerinde vergilendirme yetkisine sahip olması.³³

Çifte vergilendirme geniş anlamda, aynı matrah üzerinden aynı yıl içinden aynı özellikte verginin bir seferden fazla vergi alınmasıdır³⁴. Hukuki ve ekonomik tanımlamaları ile çifte vergilendirme ulusal ve uluslararası boyutlarda ortaya çıkmaktadır. Ulusal düzeyde ekonomik çifte vergilendirme ülkenin uyguladığı vergi sistemine ilişkin tercihten kaynaklanırken uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ise devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasından kaynaklanabilmektedir³⁵. Ulusal düzeyde hukuki çifte vergilendirme ise federal devletlerde federe yönetim ile federal devlet arasındaki yetki çatışmasından kaynaklanabilmektedir. Bu daha çok ülkede uygulanan mali federalizmden veyahut siyasi otoritenin alt birimlerine devrinden ileri gelmektedir³⁶. Bir başka tanımlamaya göre, aynı ülkede hem merkezi hükümetin hem de belediyenin vergi alması halinde de çifte vergilendirme meydana gelir. Bu durum federal ülkelerde federe devlet ile eyaletler arasında görülen vergi sorunlarından birisidir³⁷. Hukuki manada çifte vergilendirmenin önlenmesi için devletlerin vergileme yetkisini sınırlamak gerekirken, ekonomik manada ise vergilendirmenin önlenmesi için

³² Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.87.

³³ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2011, s.62-63.

³⁴ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Sayı:5/3, 2011, s.88.

³⁵ İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, 1.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.2.

³⁶ **A.e.**, s.2-3.

³⁷ İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2011, s.57.

söz konusu duruma ek olarak sözleşmeye taraf devletlerin vergi sistemlerini büyük ölçüde uyumlaştırarak iki taraflı anlaşmaları faaliyete geçirmeleri gerekmektedir³⁸. Burada asıl belirtilmek istenen çifte vergileme kavramı daha çok uluslararası çifte vergilendirme kavramıdır. Uluslararası çifte vergilendirme bir vergi mükellefinin birden fazla ülkede gelir veya kurumlar vergisi ödeme zorunluluğudur³⁹. Örneğin, bir ülke içerisinde vergi yükümlüsü olan bir şirketin elde ettiği gelirin tüzel kişi olarak kabul edilen şirket nezdinde ayrı, gerçek kişi olarak kabul edilen şirket ortağı olarak ayrı vergilendirilmesi veyahut bir ülke vatandaşının bir başka ülke vatandaşı kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşülmesine izin verilmeyerek tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak kabul edilerek vergilendirilmesi çifte vergilendirme olarak kabul edilmektedir⁴⁰. Başka bir örneğe göre, Fransa’ da ki bir kuruluş tarafından yapılacak yatırım için Almanya’ da ki kuruluşa ödenen finansal kiralama bedelinin Fransa tarafından gider olarak gösterilmesine izin verilmemesine karşın, Almanya’daki kuruluşun Fransa’daki kuruluştan elde ettiği finansal kiralama bedelinden Almanya’da vergi alınması ise uluslararası çifte vergilendirmeye örnektir.

Çifte vergilendirmeyi ortaya çıkaran nedenler genel nedenler ve vergileme tekniği ile ilgili nedenlerdir. Genel nedenler ülkelerin vergileme yetkilerinin çatışması ve vergi kanunlarının birbiriyle çelişmesidir. Hem ülke içinde hem de ülkeler arasında birbiriyle çelişen vergi kanunları ve etkileşim halinde olan ülkeler ile farklı vergileme ilkelerinin uygulanması (uyrukluk ilkesi, kaynak ilkesi ve ikamet ilkesi), çifte vergilendirmeyi ortaya çıkaran nedenlerdir. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına neden olan vergileme ilkeleri;

- Kaynak ilkesi: devletin egemenlik alanında geçerli olan vergi kanunlarının ülke sınırları içerisinde yaşayan vatandaş ya da yabancı fark etmeksizin yapılan işlemler, ekonomik faaliyetler ve varlıkların o ülke kanunlarıncı vergilendirilmesidir. Bu ilkeye göre bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğuran

³⁸ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.30-31.

³⁹ Joaquim M. Sarmento, “International Double Taxation In: Taxation in France and Accounting”, **Springer Texts in Business and Economics**, 2023, s.245.

⁴⁰ Berkay, Armağan, a.e., s. 89.

olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir⁴¹. Kaynak ilkesinde hukuki ilişki ikametgâh ya da uyrukluk ilkesine bakmaksızın ekonomik ilişkiye bağlıdır⁴². Kaynak ilkesi, vergilendirme yetkisinin devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanmaktadır ve bu yetkinin mali alandaki görünümünü oluşturması olgusuna dayanır⁴³. Ülkemizde kaynak ilkesi Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 6'ncı maddesinde yer almaktadır⁴⁴. Mükellefin ikametgahının değil elde ettiği gelirin kaynağını emel almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 3'üncü maddesine göre; *kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinde vergilendirilirler* şeklinde hüküm altına alınmıştır.⁴⁵ Ülkemizde kaynak ilkesi dar mükellefiyet açısından geçerli olmaktadır. Söz konusu maddelere göre ikametgahı Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirme yapılacağı hükmü kaynak ilkesinin gereğidir.

- Uyrukluk ilkesi: Bir devletin kendisine vatandaşlık bağı ile bağlı olanların hem ülkesi içinde hem de ülkesi dışında elde ettiği kazanç ve iratları üzerinden vergilendirme yetkisine sahip olduğunu ifade etmektedir⁴⁶. Bu ilkeye göre kişinin elde ettiği gelirin kaynağına ya da nerede ikamet ettiğine bakılmaksızın uyruklarına göre vergilendirilmesidir. GVK'nın 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında, "*Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısı ile yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısı ile Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler*" şeklinde ifade edilmiştir. Burada Türk vatandaşları tam mükellef kabul edilmiş olup parantez içindeki açıklamaya göre bu kişilerin bulundukları ülkelerde elde ettikleri gelirleri nedeniyle gelir veya kurumlar vergisine

⁴¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 9.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2015, s.45.

⁴² Berkay, Armağan, a.e., s. 91.

⁴³ Karakoç, **a.g.e.** s. 131.

⁴⁴ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 6: Türkiye de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Bknz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatme-tin/1.4.193.pdf>.

⁴⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>.

⁴⁶ Yalıtı Soydan, **a.g.e.**, s. 20.

tabi olmaları durumunda söz konusu gelirleri üzerinden Türkiye’de vergilendirilmeyecekleri hüküm altına alınmış, çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır. Bir örnek ile açıklamak gerekirse, A ülkesinde ikamet ederken B ülkesinde gelir elde eden ve C ülkesi vatandaşı olan birisinin elde ettiği gelirin vergisinin uyruklu ilkesi gereğince C ülkesinde alınması buna örnektir.

- *İkametgâh ilkesi*: Kişinin ikamet ettiği ve hizmetlerinden faydalandığı ülkenin, bu kişinin kendi ülkesi sınırlarında ve dışında gerçekleştirdiği bütün işlem, faaliyet ve varlıkları üzerinde vergilendirme yetkisine sahip olmasıdır⁴⁷. GVK 3’üncü maddeye göre Türkiye’de yerleşmiş olanlar ve KVK 3’üncü maddesini 1’inci fıkrasında vergi yükümlüsü olan kurumlardan kanuni merkezi ya da iş merkezi Türkiye’de olanların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançları ikamet ilkesi geri vergilendirilir. Bu ilke mükellefin ikamet ettiği ülkeyi hedef alarak dünya çapında elde edilen tüm gelirlerin söz konusu ülkede vergilendirilmesini ifade eder. İkametgâh ilkesi, kişinin dünya genelinde elde ettiği gelirin tamamı üzerinden, ikamet ettiği ve kamu hizmetlerinden yararlandığı ülkede vergilendirilmesini benimsemektedir⁴⁸.

Vergi Usul Kanunu (VUK)’a göre çifte vergilendirme madde 117’de vergi hesap hataları olarak tanımlanmaktadır. Kanun maddesine göre, aynı matrah üzerinden aynı dönem içerisinde birden fazla vergi alınması şeklinde ifade edilmektedir. Buradan anlaşıldığı üzere çifte vergilendirmenin söz konusu olması için, vergi mükellefinin, vergi konusunun, verginin türünün ve vergilendirme döneminin aynı olması gerekmektedir.

Küreselleşme ile birlikte artan uluslararası çifte vergilendirme problemi adil vergi yükü dağılımını bozmakta ve vergi adaletini olumsuz etkilemektedir⁴⁹. Uluslararası çifte vergilendirme mükelleflerin vergi yüklerini adaletsiz bir şekilde artırması, vergi sistemlerine olan güvenin azalması ve ülkeler arasındaki ilişkileri olumsuz etkilemesinden dolayı istenmeyen bir durumdur. Aynı zamanda sermaye hareketliliğini de olumsuz etkileyecektir. Çift vergilendirmeden kaynaklanan fazla vergiden kaçınmak için mükellefler

⁴⁷ Öz, Çavdar, a.e., s.53.

⁴⁸ Semih Özer, Cenker Göker, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 293, 2013, s. 109.

⁴⁹ Levent Başak, “Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:202, 2005, s.55.

yatırımlarını farklı ülkelere yönlendireceklerdir. Sermaye hareketliliği ile birlikte işgücü akışkanlığına da engel olacaktır. Ülkeler arasında teknoloji, sermaye ve emek hareketliliği ne kadar fazlaysa çifte vergilendirme problemi de o kadar fazla olmakta ve çözülmediği takdirde bu hareketlerin önünde büyük bir engel teşkil etmektedir⁵⁰. Küreselleşmenin getirdiği ekonomik serbestleşme ve ülkelerin birbirleriyle entegre halleri vergisel sorunların bu şekilde peyda olmasına neden olmuştur.

Çifte vergilemeyi önleme amaçlı yapılan uluslararası çalışmalar ülkeleri uzun süredir çözüm üretilmesinde zorluk yaşanan alanlardan biri olmaya devam etmektedir. Ülkelere göre vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağı, hangi şartlarda devredileceği yapılan çift taraflı anlaşmalarla sağlanması hedeflenmiştir. Çifte vergilendirmeyi önlemede atılan ilk adım olarak 1869'da Prusya ve Saksonya arasında yapılan anlaşma olarak görülmektedir⁵¹Bu anlaşma kapsamında yabancı gemilerin gelir vergisinden muaf tutulmasını ve anlaşmaya göre diğer ülkelerinde bu koşulu sağlaması durumunda çifte vergilendirmeyi önleme adına karşılıklılık arayışına girmişlerdir.⁵² Hollanda bu kuralı ilk kez 1819'da benimsemiş, Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık sırayla 1921 ve 1923'te bu anlaşmaya benzer hükümleri uygulamaya koymuşlardır⁵³. Çifte vergilendirmeyi uluslararası boyutta önleme çalışmaları iki model esas alınarak yapılmaktadır. Birincisi OECD modeli denilen, vergileme hakkının gelir ve faaliyet sahibinin yerleşik olduğu ülkeye (ikamet etkisi) göre yapılmaktadır. Bu yöntemde gelişmiş ülkelerin avantajı söz konusudur. Diğer bir model olan BM (Birleşmiş Milletler) modeline göre faaliyetin sürdürüldüğü (kaynak) ülkeye göre vergilendirme yapılmakta ve bu durum daha az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin lehine bir durum yaratmaktadır⁵⁴. Ülkemizde ise bu model anlaşmalardan OECD model anlaşması uygulanmaktadır.

⁵⁰ Murat Çubukçu, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı**, 2006, s.2.

⁵¹ Andrey Savitskiy, "Tax in History The First Tax Treaties In Search of Origins". **Intertax**,49, s. 569. DOI: 10.54648/TAXI2021058.

⁵² Cornelius J. Gregg, "Double Taxation Transactions of the Grotius Society", Cilt: 33, [Problems of Public and Private International Law \(1947\)](#), s. 79.

⁵³ A.y.

⁵⁴ Çetin Fındıkoğlu, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türk Vergi Sistemi**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı.1992, s.33-35.

Yabancı ülkelerde iştirak halinde bulunan büyük şirketler hem kazandıkları(kaynak) ülkede vergilendirilmekte hem de merkez(ikamet) ülkesinde vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durumun etkisi sonucu bazı çok uluslu büyük şirketler kazançlarını maksimize etmek için vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerine yönelmişlerdir. Diğer yandan küreselleşmenin neden olduğu bu vergi karmaşası ülkeler arasında vergi rekabetini arttırmış, yabancı yatırımı ülkelere çekmek isteyenleri farklı yöntemlere sevk etmiştir. Günümüze kadar geline nokta bakıldığında dijitalleşmeyle birlikte artan vergi sorunları hala ülkeler arasında anlaşmaların güncellenmesine veya yeni yöntemler arayışına girmesine neden olmaktadır. Vergi anlaşmaları ile ülkeler arasındaki vergi harmonizasyonunu geliştirerek vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak vergi anlaşmalarının en önemli amacıdır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi adına yapılan çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları vergi kaçırma, vergiden kaçınma ile mücadele etme, doğrudan yabancı yatırımları artırma, ülkelerin ticari bağlarını güçlendirme ve haksız vergi rekabetinin ortadan kaldırılması gibi amaçları bulunmaktadır⁵⁵. Asıl problem vergi rekabeti ve bunun nasıl önüne geçileceği olmaktadır.

1.3.Küreselleşme Etkisi ile Artan Vergi Rekabeti Olgusu

Küreselleşmenin beraberinde gelen sermaye hareketlerinin serbestliği aynı zamanda sermayenin vergi oranlarına duyarlılığı üzerinde etkisini arttırmış vergi bu sayede ülkeler arası bir rekabet unsuru haline gelmiştir. Küreselleşmenin vergi kavramları üzerindeki dönüştürücü etkisi ele alındığında karşımıza çıkan; vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi rekabeti olgularıdır. Bu terimler evrensel özelliği olan olgulardır.

Uluslararası vergi rekabeti, küreselleşmenin bir neticesi olarak, işgücü ve sermayenin mobilitesinin artması ülkelerin sermayeyi kendi ülkelerine çekmek ve cazip kılabilmek için çeşitli vergi reformlarına ve uygulamalara başvurmasıdır⁵⁶. Uluslararası vergi rekabeti ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yarattığı etkidir. Bir başka tanıma göre “bir ülkenin önemli ölçüde vergi oranlarını düşürmesi ve avantajlar

⁵⁵ Hakan Yavuz, “Türkiye ve Türkiye Cumhuriyetleri Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Kanıtları”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:3, 2015, s.50.

⁵⁶ Ahmet Burçin Yereli, **Macroeconomics Effects of Tax Competiton in Turkey, South-East Europe Review**, Vol:8, Number 1, 2005, s.19.

*sağlayarak yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri ülkelerine çekme faaliyetleridir.”*⁵⁷ Yabancı sermaye ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler arasında gerçekleşen vergi oranlarının indirilmesi, vergi muafiyeti, tercihli vergi rejimlerinin kullanılması şeklindeki vergi rekabetidir⁵⁸. Bu rekabet belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken belli bir noktadan sonra ikamet ettikleri ve kamu hizmetinden faydalandıkları ülkelerde vergiyi düşük ödedikleri ya da hiç ödemedikleri ülke vergi idareleri için zarar verici olacaktır. Bu durumda vergi mükellefleri zararlı vergi rekabetinin bir sonucu olan vergi cenneti ülkeleri kullanarak vergiden kaçınmaları ve vergi kaçırmalarıyla veya vergi yükümlülerinin ikamet ettiği ülke devletlerinin vergi oranlarını indirmek zorunda kalmasıyla sonuçlanmaktadır.⁵⁹

Evrensel bir olgu olan vergi kaçırma/vergi kaçakçılığı tüm toplumlarda, tüm sosyal sınıflarda, tüm ekonomik sistemlerde ve tüm mesleklerde gerçekleşebilmektedir. Kazançları benzer seviyelerde olan vergi mükellefleri farklı vergi kaçakçılığı yöntemleriyle ödemeleri gereken vergiyi ya hiç ödememeleri ya da daha düşük oranlarda ödeyerek aralarında farklı düzeyde vergi ödemesine neden olmuştur. Dolayısıyla bu durum ülke yönetimlerini vergi kaçakçılığı konusunda endişelendirmiş ve farklı önlemler almaya yöneltmiştir⁶⁰. Vergi kaçırmanın literatürde pek çok tanımı vardır. “*Genel olarak üzerinde mutabık kalınan ve kullanılan tanıma göre, ekonomik faaliyetlerde bulunan birey ya da tüzel kişilerin herhangi bir vergi dairesinde kaydının bulunmaması veya kaydı olduğu halde muhasebe hileleri, belge ve faturaların ortadan kaldırılması ile vergi yükümlülüğünü yerine getirmemesidir*”⁶¹. VUK 359. maddesine göre; vergi kaçırma yöntemleri, yasadışı indirimler, kayıt dışı ekonomi, sahte belge düzenleme, gelir ver giderlerin gizlenmesi ve vergi cennetlerine para transferi şeklinde vergi kaçırma suçları başlığı altında ele alınmıştır. Vergi kaçırma sonucunda firmalar büyük bir maliyet avantajı

⁵⁷ Diane M. Ring, “One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage”, **Boston College Law Review**, Vol. 44, No: 1, 2002, s. 163.

⁵⁸ Nihal Kargı, Ekrem Karayılmazlar, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt, Sayı:3 2009, s.24.

⁵⁹ Deniz Şahin Duran, “Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması”, **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt:12, Sayı:3, 2022, s.1899.

⁶⁰ Osman Geyik, Gamze Yıldız Şeren, “Türkiye’de Sosyal Harcamalar ve Vergi Kaçakçılığı: İyiilik ve Kö-tülük Üzerine Bir Değerlendirme”, **İçinde Toplum Ekonomi Vergi-Teorik ve Ampirik Değerlendirmeler**, 2023, Zenodo,” Çevrimiçi” <https://doi.org/10.5281/zenodo.10846343>.

⁶¹ İsmail Ercan Börü, **İşletmelerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği**, Doktora Tezi, Dicle Üniversitesi, SBE İşletme Ana Bilim Dalı, 2021, s.59.

farkı sağlamaktadırlar. Ancak bu avantaj firmaları rekabette öne geçirdiği gibi serbest piyasa düzenini bozmaktadır. Bunun yanında vergi kayıp ve kaçaklarının artması sonucunda devletler daha kolay topladığı vergi gelirlerinin oranlarında artışa gidebilmektedirler⁶². Ülkelerde vergi rekabeti sonucunda vergi yükünün dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru kayması gelir dağılımında ve vergilemede adaletsizliğe neden olacaktır. Bu durum bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olmaktadır⁶³.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma arasında bir kavram farkı bulunmaktadır. Vergi kaçırma yasalar doğrudan ihlal edilirken, vergiden kaçınma yasal sınırlamalar dahilinde yasal çerçevesi içinde yapılmaktadır. Vergi kaçakçılığı pek çok yöntemle gerçekleştirilebilmektedir. Vergi kaçakçılığı yasanın ihlalidir⁶⁴. Vergiden kaçınma ise vergi hukukunun yasal çerçevesi dahilindedir ve mükellef vergiden kaçınma için yasal boşlukları kullanır. Yani ikisi arasındaki anlam farkı, mükelleflerin eylemlerinin yasallığına bağlıdır⁶⁵. Vergi cezalarından korkma, vergi ahlakı, vergi yükü ve ödeme gücü gibi ilkelere vergiden kaçınmanın etmenleridir. Bunun yanında kurumsal olarak kullanılan ve kanunlar tarafından bir hak olarak sağlanmış durumların da sınırlarının zorlanarak vergiden kaçınma için kullanıldığı bilinmektedir.⁶⁶ Vergiden kaçınmanın bir türü olan vergi arbitrajı ile vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak risk almadan işletmelerin kendi lehlerine avantaj sağlaması olarak bilinmektedir⁶⁷. İşletmeler bu yolla vergi oranlarındaki farklılıklardan yararlanarak düşük vergi oranlarından vergiye tabi tutulmak istemektedir. Bu doğrultuda düşük vergili ve vergi teşviklerinin çok olduğu yatırım bölgelerine yönelirler. Ancak uluslararası vergi rekabetinde zararlı veri rekabeti olarak

⁶² Özgür Emre Koç, Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması,” Çevrimiçi”, **Business and Economics Research Journal**, Cilt:10 Sayı:4, 2016, s.89.

⁶³ Veli Kargı, Tacim Yaygır,” Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, **International Journal of Public**, Cilt:1 Sayı:1, 2016, s.7.

⁶⁴ Agnar Sandmo, **Vergi Kaçırma Teorisi: Geriye Dönük Bir Bakış**, National Tax Journal, Cilt.58, Sayı:4, 2005, s. 645.

⁶⁵ Börü, a.y

⁶⁶ Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **E-Akademi**, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, E.T. 24.10.2024.

⁶⁷ Mehmet Çavuş, ‘Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Vergi Cennetleri, **E-Yaklaşım**, Sayı:31, 2006.

karşımızda çıkan bu durum gerek transfer fiyatlandırması gerekse borç yapılarında yaptıkları oynamalarla vergiden kaçınma imkanlarını arttırmıştır⁶⁸.

Ülkeler vergi oranlarındaki yapacakları bazı indirimler dışında yapacakları vergisel ayrıcalıklar ile yatırımları cazip hale getirebilir. Ülkeler vergi rekabetini; vergi oranlarını düşürerek, vergi matrahını genişleterek ya da her ikisini birlikte uygulayarak gerçekleştirebilirler⁶⁹. Ülkelerin izlediği rekabetçi vergi politikaları ile vergi matrahlarındaki aşınmalar hasılat kayıplarına neden olarak mali dışsallık yaratmaktadır. Vergi hasılatındaki kayıplar vergi rekabetinden olumsuz etkilenen ülkeleri etkilemektedir. Küreselleşme ile birlikte hızlı gelişimlerin yaşandığı iletişim, enformasyon ve teknolojinin üretim faktörleri hareketliliği üzerindeki etkisi vergi politikalarında değişim yaratmıştır. Geniş bir vergi matrahı ve düşük vergi oranları üzerine yoğunlaşan vergi reformları, global çevreye vergi sistemlerini adapte etmenin itici gücü olmuştur⁷⁰.

Uluslararası vergi rekabetinde birey ve kurumların seçimlerini etkileyen diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerine karşılık vermesi ya da diğer ülkelerdeki sermayeyi çekebilmek için cazip vergi hükümleri uygulamasıdır. Mükelleflerin vergi yüküne etki edecek düşük vergi oranları, muafiyet ve istisnalar, vergi ertelemeleri ve vergi yükünün azalmasına dolaylı olarak etki eden transfer fiyatlandırması, yükümlünüm yararına idari uygulamalar ve elektronik ticarete olanak tanıyan güçlü bir alt yapı ülkeler arasında vergi rekabetinin sürdürülmesinde kullanılan araçlardır⁷¹. Uluslararası vergi rekabeti gelişmiş ülkelerin yaşadığı çok önemli bir sorundur. Zira gelişmiş ülkelerde uygulanan yüksek vergi oranları ve buna paralel artan vergi yükü 1960'lardan itibaren ÇUŞ'ların daha az vergi ödeme arayışına girmesine sebep olmuştur. Özellikle muhatap oldukları birbirinden farklı vergi anlaşmaları ve çifte vergilendirme sorunları nedeniyle vergi cenneti ülkeleri kullanmaya başlamışlardır⁷². Aşağıdaki tabloda uluslararası vergi rekabet endeksi sıralamaları verilmiştir.

⁶⁸ Yavuz Akbulak, "Türkiye'de Yatırım İkliminin Geliştirilmesi ve İstihdamın Arttırılması İçin Çözüm Önerileri", **Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını**, 2003, s.30.

⁶⁹ Filiz Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:9, 2005, s.94.

⁷⁰ Cevizli Çelik, a.e., s. 39.

⁷¹ Emrah Ferhatoğlu, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1, 2006, s. 85.

⁷² Şahin Duran, a.e., s.1899.

Tablo 1.1. 2023 Uluslararası Vergi Rekabet Endeksi Sıralamaları (Kurumlar Vergisi)

Ülke	Genel Sıralama	Genel Puan	Kurumlar Vergisi Sıralaması
Estonya	1	100	2
Letonya	2	88,5	1
Yeni Zelanda	3	86,1	29
İsviçre	4	84,7	10
Çek Cumhuriyeti	5	81,2	6
Lüksemburg	6	78,9	23
Türkiye	7	78,6	11
İsrail	8	78,3	13
Litvanya	9	76,6	3
Avustralya	10	75,9	32
Macaristan	11	75	4
Slovakya	12	74,3	18
İsveç	13	73,3	8
Hollanda	14	70,6	25
Kanada	15	69,8	24
Slovenya	16	66,6	7
Norveç	17	66,6	14
Almanya	18	66,6	31
Finlandiya	19	66,5	9
Avusturya	20	65,3	20
ABD	21	65	22
Kosta Rika	22	64,8	36
Kore	23	61,6	26
Japonya	24	61,5	30
Yunanistan	25	61,4	19
Meksika	26	60,1	27
Belçika	27	60	15
İrlanda	28	58,9	5
Danimarka	29	58,5	17
Birleşik Krallık	30	56,1	28
İspanya	31	55,8	33
İzlanda	32	55,5	12

Polonya	33	55,3	16
Portekiz	34	52,1	37
Şili	35	50,5	35
Fransa	36	49,1	34
İtalya	37	48,4	21
Kolombiya	38	46,4	38

Kaynak: Alex Mengden, International Tax Competitiveness Index 2023, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/research/all/global/2023-international-tax-competitiveness-index/> Erişim Tarihi: 01.05.2024

Tablo 1.1 incelendiğinde Estonya⁷³ ülkesi OECD ülkeleri arasında en rekabetçi vergi sistemine⁷⁴ sahip ülke olarak listenin başında yer almaktadır. İkinci sırada Letonya ve devamında Litvanya gelmektedir. Burada kurumlar vergisi sisteminde Letonya ülkesi Estonya'yı örnek almaktadır. Genel olarak bu üç ülke sermaye kazançlarını çoğunlukla vergi dışında tutması, düşük oranlı vergi politikası benimsemesi ve ayrıca düşük oranlı KDV ve finansal işlemlerden vergi alınmaması ile bu sıralamada ilk 3'te yer almaktadır⁷⁵ Devamında takip eden ülke olarak İsviçre, düşük ve geniş tabanlı harcama vergisi politikasının uygulanması ve sermaye kazançlarının büyük oranda vergiden muaf tutulması, vergi rekabetinde %19,7 ile dördüncü sırada yer almasına sebep olmuştur. OECD'nin vergi rekabeti sıralamasında en sonda yer alan Kolombiya'da ise servet vergisi ile finansal işlemler vergisinin %35 oranı ile yüksek bir seviyede olması, ayrıca KDV'nin nihai tüketimin %40'ından daha az bir kısmını kapsayacak şekilde dizayn

⁷³ A.e., s. 2.

⁷⁴ Avrupa kamuoyunda, rekabetçi vergi sistemi sıklıkla yalnızca düşük oranda kurumlar vergisi oranı anlamına geldiği hatasına düşülmektedir. Kurumlar vergisi oranı yatırım kararlarını değiştirirse de, yapısal olarak rekabetçi bir sisteme sahip olmak bunun ötesindedir. Vergi Vakfı'nın Uluslararası Vergi Rekabeti Endeksi (Tax Foundation's International Tax Competitiveness Index-ITCI)'ne göre, rekabetçi bir vergi mevzuatı marjinal vergi oranlarını düşürür. Firmalar yatırım kararları alırken düşük marjinal vergi oranları yatırım projelerinde daha büyük bir vergi sonrası getiri oranı bırakır. Bu daha fazla uygulanabilir hale getirerek üstlenilen projelerin hacmini artırır. Bu tür yatırımlar bir ülkenin uzun vadeli büyümesi için temeldir. **Bknz.** Sean Bray, **What Does Moving Toward a More Competitive EU Tax System Mean?** Tax Foundation, 2024. <https://taxfoundation.org/blog/competitive-eu-tax-system/>. E.t. 25.10.2024. Estonya OECD'nin 11 yıldır üst üste en iyi vergi kanunlarına sahip ülkesi olmuştur. Vergi sisteminde bulunan dört olumlu özelliği;

- ✓ Sadece dağıtılan karlara uygulanan %20'lik bir kurumlar vergisi oranına sahiptir.
- ✓ Kişisel temettü gelirlerine uygulanmayan %20'lik sabit bir gelir vergisi oranı vardır.
- ✓ Emlak vergisi, gayrimenkul veya sermayenin değeri yerine sadece arazinin değerine uygulanmaktadır.
- ✓ Yerli şirketler tarafından kazanılan yabancı karların yüzde 100'ü birkaç kısıtlama ile yerel vergilemeden muaf tutulmuştur.

Bu özellikler sebebiyle OECD'nin en rekabetçi vergi sistemine sahip ülkesi olmaktadır. **Bknz.** Leonarda Freitas, 2024, <https://haymanwoodward.com/blog/estonias-tax-system-leads-the-way-insights-and-opportunities/>. E.t. 25.10.2024.

⁷⁵ Geyik, Şeren, a.e., s.35.

edilmesi bazı uygulama boşluklarına neden olmuş ve Kolombiya'nın vergi rekabetinde en sonda yer almasına neden olmuştur⁷⁶.

2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER ve VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. ÇUŞ Tanımı ve Özellikleri

Küreselleşme süreciyle başlayan ve uluslararası ticarete büyük faaliyetlerde bulunan ve dünya ekonomisine büyük oranda katkı sağlayan bu şirketler günümüz ekonomisinde elde edilen gelirleriyle varlığını sürdürmektedir. Yerel işletmeler bulunduğu ülkelerde faaliyette bulunurken, ÇUŞ'lar merkezleri ait olduğu ülkede bulunan ancak pek çok farklı ülkede faaliyette bulunan işletmelerdir. Genel anlamda yatırım faaliyetlerini birden çok ülkede sürdüren ve üretimle ilgili kararları tek merkezden alan ve değişik şekillerde yavru şirketlerin kararlarını etkileyen şirketlere çok uluslu şirket denilmektedir⁷⁷.

Literatürde çok uluslu şirket tanımı, faaliyette bulundukları ülkelerdeki varlıklarının büyüklüğü, şirketin ekonomik büyüklüğü, sermayesi, geliri ve üretim miktarına göre çeşitlendirilmiştir. Bulunduğu ülkede yaptığı üretim miktarı, elde ettiği karı ve istihdam sayısına göre toplam kapasitesinin büyük bir kısmını oluşturuyorsa ÇUŞ olarak kabul edilmektedir⁷⁸. Bir diğer tanıma göre ÇUŞ'lar toplam varlıklarının en az beşte biri yurtdışında olan şirketlerdir⁷⁹. ÇUŞ'lar elde ettikleri karın ve ürünlerin satışının %35'i diğer ülkelerle ticaretinden dolayı olmalıdır⁸⁰. ÇUŞ'lar farklı ülkelere ait şirketlerin, ortak bir yönetim altında birleştirdiği şirketlerdir⁸¹. Görüldüğü üzere literatürde yer alan tanımlamalar ÇUŞ'ların bir nevi özelliklerini sıralar niteliktedir.

Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkışı sömürgecilik faaliyetleriyle başlamıştır. İlk çok uluslu şirketler sömürge fabrikaları veya liman şehirleri kurmak için oluşturulmuştur. Buna verilecek ilk büyük örnek 1600'de ortaya çıkan İngiliz Doğu Hindistan

⁷⁶ Mengden, a.y.

⁷⁷ Emrah Ferhatoglu, **Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi**, Fazıl Tekin, Mehmet Oğuz Arslan, (Ed.), Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde, Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayını No:1876, Eskişehir, 2012, s.139.

⁷⁸ Mehmet Tümer, **Çokuluslu İşletmelerde Kültürün Yöneticiler Üzerine Olan Etkileri**, Human Resources, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 1998, s.34.

⁷⁹ John G. McDonald, Hugh J. Parker, "Creating A Strategy For International Growth", **International Executive**, 1962, s.17.

⁸⁰ Arvind V. Phatak, "Managing Multinational Corporations", New York, **Praeger Publishers**, 1974, s.21.

⁸¹ Raymond Vernon, "Economic Sovereignty at Bay", **Semantic Scholar**, 1968, s.114.

şirketi (British East India Company) ve Hollanda Doğu Hindistan şirketidir (Dutch East India Company-VOC). Devamında ise 1649'da İsveç Afrika Şirketi ve 17. yüzyılda Hudson's Bay şirketi (Swedish African Company and Hudson's Bay Company) şirketleri uluslararası ticaret ve keşifle uğraşmış, ticaret merkezleri kurmuşlardır⁸².

Modern anlamda çok uluslu şirketlerin kuruluşu II. Dünya savaşı sonrası döneme denk düşmektedir. ABD menşeli çok uluslu şirketler çoğu 1959 ve 1967 yılları arasında açılmıştır. 1945 sonrasında aynı durum İngiliz ve Kıta Avrupası ülkeler içinde geçerli olmuştur⁸³. Bu anlamda dünyadaki ilk modern çok uluslu şirket, 1950 yılında Alman işletmesi "Uni" ile İngiliz işletmesi "Lever Brothers" işletmelerinin birleşimi ile oluşan "Unilever"dır. Devamında kendi ülkeleri dışına yatırım yapan Nestle, ICI (Imperial Chemical Industries) Philips ve Shell gibi günümüze kadar varlığını sürdüren büyük işletmeler modern çok uluslu şirketlerin temelini oluşturmaktadır⁸⁴.

Çok uluslu şirket iki veya daha fazla ülkede faaliyette bulunan şirketlerdir. Bu işletmeler merkezi kendi ülkelerinde yer alan ancak pek çok farklı ülkede ofisleri bulunan ulus ötesi şirketlerdir. Aynı zamanda bu ofislerde faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu gerçekleştirirler. Görüldüğü üzere ÇUŞ'lar sadece yurt dışına satılacak malları ihraç eden işletmeler olarak görülmemelidir. Çok uluslu şirketler kategorilere ayrılmak istense; merkezi olmayan şirketler, ucuz kaynakların olduğu ülkede maliyet avantajı olan merkezi şirket, merkez şirketin AR-GE'sini örnek alan küresel şirket, bir diğeri ise bu üç özelliği de olan ulus ötesi olarak adlandırılan çok uluslu şirketlerdir⁸⁵. Ulus ötesi bu şirketler ana şirketin bağlı şirketler ile şirketlerin faaliyetlerini yönettiği ana-bağlı şirket ilişkisi vardır. Yönetim açısından merkezi olarak faaliyetini devam ettirir, ancak bu durum her zaman için böyle olmamaktadır. Bağlı şirketler başka ülkelerde veyahut aynı ülkede de bulunabilmektedir⁸⁶.

⁸² Yavuz Akbulak, "Çok Uluslu Şirketler Üzerine", Legal Blog, 2022,"Çevrimiçi",https://legal.com.tr/blog/genel/cok-uluslu-sirketler-uzerine/#_ftn2. E.t. 10.05.2024.

⁸³ Nuri Yıldırım, **Kapitalizmin Gelişim Aşamasında Yeni Aşama: Uluslararası Şirketler**, Cem Yayınları, İstanbul, 1979, s.79.

⁸⁴ Oğuz Kaymakçı, "Küresel Ekonomide Çok Uluslu Şirketler ve Türkiye'deki Yansımaları", **CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:45(14), 1987, s.99.

⁸⁵ Yavuz Akbulak, "Çok Uluslu Şirket Dedikleri (Derleme)", Legal Blog, 20 Aralık 2021, "Çevrimiçi", E.t. 10.05.2024. <https://legal.com.tr/blog/genel/cok-uluslu-sirket-dedikleri-derleme/>.

⁸⁶ Muammer Doğan, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, Nobel Akademik Yayıncılık, 13.Baskı, 2012, s.36.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) tarafından belirlenen “Çok Ulusluluk Endeksi (Transnationality Index)” de çok uluslu şirketlerin tanımını için belirli kriterler belirlemiştir. Bu kriterler şirketin diğer ülkelerde sahip olduğu varlıkların toplam varlıklara oranı; bağlı şirketlerin gerçekleştirdiği satışların toplam satışlara oranı ve diğer ülkelerde sağlanan istihdamın toplam istihdama oranıdır. Bu kriterlere göre, toplam satışlarının, toplam varlıklarının ve işgücünün en az %20’si ana ülke dışında başka ülkelerde olan şirketler çok uluslu şirket olarak kabul edilmektedir⁸⁷.

Literatürde yapılan bu tanımlamalardan hareketle genellikle birçok ülkede faaliyette bulunan, finansal bakımdan dünya ekonomisinde büyük payı olan çok uluslu şirketlerin özelliklerini sıralayacak olursak⁸⁸;

- Çok uluslu şirketler yabancı ülkelerde doğrudan yatırım yapar. Doğrudan yatırımlarını yabancı bir ülkede bağlı ya da yavru şirket kurulması şeklinde veya yabancı bir şirketin devralınması şeklinde yaparlar⁸⁹. Yavru şirket, genellikle ana şirketin elinde bulundurduğu teknoloji, ticari sırlar, yönetim bilgileri, ticaret unvanı, tanınmışlık gibi ayrıcalıklardan yararlanma şansı elde ederken bu imtiyazların karşılığında elde ettiği karı kısmen veya tamamen ana şirkete devreder⁹⁰.
- Çok uluslu şirketler kuruldukları veya yönetildikleri ana merkez dışındaki ülkelerde⁹¹ üretim veya hizmet faaliyetlerini gerçekleştirir.
- Çok uluslu şirketler dış ülkelere yatırım yaparken diğer yandan bu ülkelere teknoloji, yönetim ve örgüt bilgisi transferinde bulunurlar.

⁸⁷ UNCTAD, **World Investment Report**, 2002. S.95.

⁸⁸ Tamer Bolat, Oya Aytemiz Seymen, Çok Uluslu İşletmelerin Kavramsal Açısından İncelenmesi, **Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmecilik**, (Ed. Oya Aytemiz Seymen ve Tamer Bolat), Nobel Basımevi, İstanbul, 2005, s.33.

⁸⁹ Kenan Dağcı, Çok Uluslu Şirketler, **Uluslararası İlişkiler: Giriş, Kavram ve Teoriler**, (Ed: Haydar Çakmak), Barış Kitapevi, Ankara, 2012, s.102.

⁹⁰ Ayfer Gedikli, “Çok Uluslu Şirketler ve Doğrudan Yabancı Yatırımların Gelişmekte Olan Ülkelerin Kalkınma Üzerindeki Etkileri”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Sayı:6, 2011, s.104.

⁹¹ **Ana Ülke (Parent Country)**: Çok uluslu şirketin menşeinin bulunduğu ülkedir. Örneğin; Fiat’ın ana ülkesi İtalya, Microsoft’un ana ülkesi ise Amerika’dır.

Ev sahibi ülke (Host Country): Çok uluslu şirketin yatırım yaptığı ülkedir.

Üçüncü ülke (Third Country): Ana ve ev sahibi ülke dışında kalan ve çok uluslu işletmelerin faaliyetlerine çeşitli şekillerde katılan ülkelerdir. Bu katılım üretim faktörü tedariki şeklinde olabileceği gibi bilgi veya yönetici transferi şeklinde de olabilir. **Bknz.** Pelin Mastar Özcan, “Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi: Transfer Fiyatlaması Açısından Bir Değerlendirme” CBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2016, s.9.

- Çok uluslu şirketlerde merkezi yönetim ile ev sahibi ülkelerdeki bağlı işletmeleri belirli bir özerkliğe sahip olsa bile uzun vadeli politikalar merkez ülke ile denetlenmektedir.
- Çok uluslu şirketler ölçek ekonomisi avantajını kullanarak büyük ve geniş çaplı üretim ve dağıtım yapma imkanına sahiptir⁹².

En az iki ülkedeki faaliyetleri kontrol eden ve yöneten ÇUŞ'lar merkezi ülkedeki yatırımlarının yanı sıra yabancı yatırımlara da yer vermektedir. Böylelikle bulunduğu ülkedeki tesislere yatırım yaparak işlem maliyetlerinden kaçınabilmek adına yabancı yatırımlara olanak tanımaktadırlar. Uluslararası işletmelerdeki yabancı yatırımları sayesinde maliyet avantajlarını yükselterek çok iyi konuma gelen Apple Inc. çok uluslu şirketlere en güzel örneklerden biridir.

2.2. Çok Uluslu Şirketlerin Vergileme Sistemlerine Etkileri

Küreselleşme ve teknolojinin hızla gelişmesi ekonomi, maliye ve mükellef ile idare arasındaki bağlantılı ilişkiler büyük değişim göstermiştir. Ancak bunun yanında mali mevzuat yönünden pek değişiklik sağlanmamıştır. Neoliberalizm ile gündeme gelen çok uluslu şirketler, vergi dünyasında ulus ötesi bir boyuta atlayarak bu değişim karşısında varlığını sürdürmeye çalışmıştır. Küreselleşmeyle birlikte sermayenin mobil hale gelmesi çok uluslu şirketlerin hakimiyetini artırmış, bu durum neticesinde ülkeler arasında vergi rekabeti sorununu ortaya çıkarmıştır. Ülkeler kar maksimizasyonunu sağlamak için istedikleri üretim faktörlerinin yüksek vergili ülkeden düşük vergili ülkelere kaydırılmasına neden olmuştur. ÇUŞ'lar vasıtasıyla yabancı sermayeyi ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek için ülkeler vergi rekabetine girmiştir. Ortaya çıkan bu süreç ülkelerin vergileme alanında bağlılıklarının arttırmasıyla birlikte vergi sistemlerini de küresel gelişmelere açık hale getirmiştir⁹³. Dolayısıyla ÇUŞ'ların gelişmesine paralel olarak ülkelerin vergi sistemleri çok uluslu şirketlere göre şekillenmeye başlamıştır⁹⁴.

Farklı ülkelerde mükellefiyeti olan çok uluslu şirketler yasalara uyarak vergi matrahlarını azaltıp kazançlarını kendilerine avantaj sağlayacak ülkelere kaydırmaları

⁹² A.y.

⁹³Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009, s.131.

⁹⁴ Mastar Özcan, a.e., s.31.

lkeler arasında ortak bir problem olmuştur. ÇUŞ'ların birden çok ülkeyi kapsayan faaliyetlerini bu ülkelerin mevcut hukuk sistemlerindeki farklılıklarından faydalananarak sürdürmeye çalışması sonucunda; bir taraftan söz konusu şirketlerin karlarının hangi ülke tarafından vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmış, diğer taraftan da vergi idarelerinin bu şirketlerin yurt dışından elde etmiş oldukları gelirleri izlemesi ve vergilendirmesi güçleşmiştir⁹⁵. lkeler arasındaki farklı vergi mevzuatlarından kaynaklı olarak işletmelerin iki temel sorunu ortaya çıkmıştır. İlki ya vergilendirilen olay iki veya daha fazla ülkenin vergileme yetkisine dahil olmakta, buna vergileme yetkisinde çatışma denir. İkinci olarak vergilendirilebilir gelirin vergi dışı kalmasına neden olur buna da vergileme yetkisi boşluğu denir. İlk olayda ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunudur. Bu her iki olayın sebebi ulusal vergi mevzuatlarındaki farklılıklardır. Bu iki yönüyle ortaya çıkan sorunun çözümü mutlak suretle iş birliği gerektirmektedir⁹⁶.

Küreselleşme sürecinde ülkelerin daha fazla sermayeyi ülkesine çekebilmek adına ÇUŞ'lara yönelik uyguladıkları vergi teşviklerinin bazı ülkeler tarafından aşırı derecede fazla oluşu diğer ülkeler açısından zarar verici olmuştur. Uluslararası vergi uygulamaları ülkeler arasında farklılık gösterdiği için bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkan çifte vergilendirme, vergi rekabeti ve uluslararası transfer fiyatlandırması gibi vergi sorunlarının çözümünün de uluslararası boyutta olması gerekmektedir⁹⁷. Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan bu sorunlar nedeniyle ekonomik karar alma sürecini etkileyen etmenlerden biri olan verginin bu süreçteki rolü daha da dikkatli değerlendirilmeye başlanmıştır⁹⁸. lkeler bir yandan uluslararası sermaye akımlarından pay alabilmek için yabancı yatırımları ülkelerine çekmeye çalışırken diğer yandan ÇUŞ'ların vergi yüklerini azaltmaya yönelik oluşturdukları stratejileri ile ülkelerinde yaratılan gelirin vergilendirilmeden farklı şekillerde ülkelerinden çıkarılmasını engellemeye çalışmaktadırlar⁹⁹.

Çok uluslu işletmelerin neden olduğu vergi kaybını bir örnekle açıklayacak olursak; ABD'de mukim olan Apple Inc. toplam vergi yükünü azaltmak için İrlanda'da üç ayrı şirket kurmuştur. İrlanda'da kurulan Apple Operations International (AOI)'nin

⁹⁵Ferhatoğlu, a.e, s.118-131.

⁹⁶ Savaş Çevik, **Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme**, Palet Yayınları, Konya, 2013, s.7.

⁹⁷ Şahin Duran, a.e., s.1895.

⁹⁸ Öz, a.e., s.17.

⁹⁹ Ferhatoğlu, a.e., s.148.

mülkiyeti Apple Inc'e aittir. İrlanda vergi kanunlarına göre; hukuk merkezi değil iş merkezi İrlanda'da olan şirketler vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Apple AOI'nin İrlanda'da kurulmuş olmasına rağmen iş merkezinin İrlanda'da olmadığını ileri sürerek İrlanda vergi kanunlarına tabi olmadığını savunmaktadır. Diğer taratan ABD vergi kanunlarına göre, şirketler hukuki merkezlerinin olduğu yerdeki ülkenin vergi kanunlarına tabidir. Dolayısıyla Apple AOI'nin hukuki merkezinin ABD'de olmadığını ileri sürerek vergi mükellefiyetinin olmadığını belirtmektedir. Dolayısıyla AOI ne ABD'de ne de İrlanda'da vergi mükellefi olarak kabul edilmemektedir. Aynı durum Apple Sales International (ASI) ve Apple Operation Europe (AOE) içinde geçerlidir. Bunun neticesinde 2012 yılında ABD dışına çıkarılan kar 36 milyar ABD doları olup Apple ABD hazinesini 9 milyar ABD doları kayba uğratmıştır¹⁰⁰.

Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinin önemi gösteren bir diğer örnek ise; ABD'de 2004 yılında yürürlüğe giren af nedeniyle sadece Pfizer şirketinin beyan ettiği 36 milyar dolar tutarındaki yurtdışı kazançtır. Bir diğer örnek ise, IRS (International Revenue Service)'nin GlaxoSmithKline ilaç şirketi ile arasındaki 11,5 milyar dolarlık cezalı tarhiyattan doğan transfer fiyatlandırması uyuşmazlığı neticesinde 34 milyarlık uzlaşmadır¹⁰¹. Bu örneklerde görüldüğü üzere çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Uluslararası ticarete hükümetler, uluslararası işletmelerin hak ve yükümlülüklerini belirleyerek olası uyuşmazlıklara karşı ticareti düzenlemek için çeşitli kanunlar, anlaşmalar ve sözleşmeler imzalamıştır. Uluslararası mal satış sözleşmeleri için Birleşmiş Milletler Sözleşmesi, Paris Sözleşmesi, Patent Hukuku Anlaşması, Lahey Sözleşmesi, Madrid Protokolü ve Singapur Anlaşması bunlardan birkaç tanesidir¹⁰². Ulus ötesi sınırları aşan işletmeler meydana gelecek anlaşmazlıkları veyahut uyması gereken kuralları bu sözleşmeler ile güvence altına almaktadır.

¹⁰⁰ Kahraman Çengeller, "Vergi Cennetleriyle Mücadelede Uluslararası İş birliği ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 392, 2014, s.35-36.

¹⁰¹ Ufuk Olcay Tokay Acar, **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.41.

¹⁰² [Mevzuat-Filtrelenmiş Arama Sonuçları](#) | LEXPERA E.t. 29.10.2024.

2.3. Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı

ÇUŞ'ların ülkelerin vergi yüklerine göre merkez oluşturmak ve ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıkları kendi amaçlarına uygun olarak kullanmak suretiyle ülke-lerin vergileme yetkilerinin kullanımını sınırlandırmakta ve vergi tabanlarının giderek kü-çülmesine neden olmaktadır¹⁰³. Küresel bazda ÇUŞ'ların ödedikleri vergilerin azlığı ve yetersizliği dikkat çekmektedir. ÇUŞ'ların vergilemede kullandıkları yöntemler şun-lardır¹⁰⁴,

- Matrah Aşındırması (Base Erosion)
- Kar Aktarımı (Profit Shifting)
- Daimî İşyeri (Permanent Establishment)
- Transfer Fiyatlandırması (Transfer Pricing)

2.3.1. Matrah Aşındırması (Base Erosion)

Küreselleşme sürecinde işletmelerin uluslararası ekonomik faaliyetler ile elde et-tikleri gelirin doğru ve eksiksiz olarak vergilendirilmesi için özellikle mükellefiyet türü, işyeri ve matrahın tespiti ile gelirin elde edildiği yerin ve gelirin niteliğinin belirlenmesi konusu önem arz etmektedir¹⁰⁵. Ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için kurumlar vergisinde yapılan indirimler, genişletilen istisna ve muafiyet kapsamları nedeniyle kurumların vergilenmesinden elde edilen gelirin aşınmasına sebep olmaktadır. Bu sorunlar neticesinde uluslararası vergileme rejiminin odaklandığı sorunlar; birincisi, ÇUŞ'lar tarafından yaratılan potansiyel matrahın tamamına hâkim olamamak, ikincisi, sınır ötesi yatırımları cezbetmek için gelişmekte olan ülkeler arasında rekabet ve son olarak, vergi idarelerinin sınır ötesi ülkelerdeki gelir ve mal varlıklarına ilişkin vergi tarh edememeleridir¹⁰⁶. ÇUŞ'lar ülkeler arasındaki vergi mevzuatlarındaki farklılıkları kul-lanarak kazançlarını avantajlı ülkelere kaydırarak matrahlarını azaltmaları uluslararası

¹⁰³ İhsan Günaydın, Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çö-züm Önerileri-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:179, 2003, s.158.

¹⁰⁴ Selahattin Tuncer, “Dünyada Vergi Uygulamasında Yenilikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:253, 2014, s.2.

¹⁰⁵ Melek Yardımcıoğlu, “Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği”, **KSİÜ İİBF Dergisi**, Cilt:5 Sayı:2, 2015, s.178.

¹⁰⁶ Valpy Fitzgerald, “International Tax Cooperation and Capital Mobility”, Working Paper Number 79, 2002, s.2,” Çevrimiçi”, <http://workingpapers.qeh.ox.ac.uk/RePEc/qeh/qehwps/qehwps79.pdf>. E.t. 29.10.2024.

vergilemede ortak bir sorun haline gelmiştir. OECD'nin yayınladığı BEPS Eylem Planının temel prensibi, ekonomik faaliyetlerin icra edildiği ve değerin üretildiği yerde elde edilen karların orada vergilendirilmesi olarak görülmektedir. Vergi adaletini bozan, matrah aşındıran ve uluslararası rekabeti zedeleyen işletmeleri sıkı denetimle kontrol altına almak eylem planının ana eksenidir¹⁰⁷.

Küreselleşmenin neticesinde sermayenin mobil hale gelmesiyle ülkelerin vergiden kaçınma ya da vergiyi minimize etme çalışmaları çok uluslu şirketlerin bu yöntemlere başvurulmasına neden olmuştur. Bu durum neticesinde ülkeler vergi geliri kaybı yaşarken çok uluslu şirketlerde yatırım kararlarında değişikliklere gitmektedirler. İlerleyen başlık ve bölümlerde bu yöntemleri detaylı bir şekilde ele alacağız. Bunun yanı sıra uluslararası vergi rekabetinin önüne geçilmesi adına hükümetler ortak kararlar alma yoluna giderek vergi uyumsuzluklarını gidermeyi hedeflemişlerdir. Vergi rekabetinin artmasıyla vergi idarelerinin hâkim oldukları matrahlarının aşınması ve vergileme kapasitelerinin azalması ülkeleri bu konuda iş birliğine sevk etmiştir. Kurumlar vergisi oranlarını azaltarak veyahut vergi teşvikleriyle uluslararası ticarete matrah oluşturabilecek sermayeyi çekmeyi hedeflemişlerdir. Bunu ise kontrol ettiği matrahı kendi ülkesine çekerek mali egemenliği içinde kalmasını sağlamaya çalışmışlardır. Böylelikle vergi rekabetini küresel boyutta ileri seviyeye taşımışlardır. Çok uluslu şirketler, mobil olmayan üretim faktörleri üzerinde yoğunlaşarak vergi oranlarının düşmesine ve vergi oranına göre merkez oluşturarak bu ülkelerde daha az mobil üretim faktörleri üzerinde kalmasına neden olmuşlardır. Vergi matrahının bu şekilde aşınması devletlerin bütçe açıklarının artmasına sebep olmuş ve neticesinde sunulan kamusal hizmetlerin niteliğini ve niceliğini değiştirmiştir¹⁰⁸. Mobil vergi matrahlarını artan vergileme zorunluluğundan ötürü vergilemenin gidişatı, mobil olmayan vergi matrahları üzerindeki vergi matrahlarının artması beklenirken sermaye ve vasıflı emek gibi mobil matrahlar üzerindeki gelir vergilerinden dolayı ortaya çıkan vergi yükü azaltmaktadır¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Mustafa Cemil Kara, Ersan Öz, “Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 414, 2016, s.172-181.

¹⁰⁸ Reint Gropp, Kristina Kostial, “The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment (FDI) Eroding Corporate Income Taxes?” **IMF Working Paper**, 2000, s.3.

¹⁰⁹ İhsan Günaydın, Serkan Benk, “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu** “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 2004, s. 424.

Gelişmekte olan ülkelerde ise vergi matrahlarının aşınmasının nedeni olarak vergi idarelerinin denetim yetersizliğini gösterebiliriz. Keza vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı hareketlerinin yaygınlaşması bir diğer neden olarak gösterilmektedir¹¹⁰. Bunun sonucunda vergi gelirlerinin azalması, yatay ve dikey vergi adaletinin gerçekleştirilmemesi ve vergi idaresinin vergi denetimindeki maliyetlerinin artmasına neden olmuştur¹¹¹.

Matrah aşındırmasına örnek olarak Starbucks ve İngiltere hükümeti arasındaki olanı örnek vermek mümkündür. 12 Kasım 2012’ de İngiltere Parlamentosu Kamu Hesapları Komitesi ile Starbucks arasında gerçekleşen olaya göre; 1998 yılından itibaren İngiltere’de faaliyette bulunan Starbucks, İngiltere kurulduğu yıldan 2011 yılına kadar geçen sürede kümülatif olarak 239 milyon euro zarar beyan etmiştir. Ancak Ekim 2012’de yapılan incelemeler neticesinde İngiltere’de 1,2 milyar euro hasılat elde etmiş olup, şirketin zarar göstererek hiç kurumlar vergisi ödenmediği tespit edilmiştir. Yine aynı yıl Mcdonalds İngiltere’de 3,6 milyar euro hasılat elde edip 80 milyon euro vergi ödediği görülmüştür¹¹². Starbucks’ın mali tablolarındaki bu durumun, İngiliz kamuoyunda Starbucks İngiltere’nin vergi matrahını adil olmayan yöntemlerle aşındırdığı tespit edilmiştir¹¹³.

2.3.2. Kar Aktarımı (Profit Shifting)

Küreselleşmenin ÇUŞ’lar üzerindeki en büyük etkisi kar maksimizasyonunu uluslararası boyutta sağlayabilmek olmuştur. Ödedikleri vergiyi en aza indirmek isteyen çok uluslu şirketlerin kullandıkları diğer bir yöntem ise karın aktarılmasıdır. ÇUŞ’lar karın aktarılması için borç dağılımı, vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması ve yeniden yapılandırma vb. metotlar kullanmışlardır. Bu başlıklar ilerleyen bölümlerde detaylı bir şekilde anlatılacaktır. Matrah aşındırması ve kar aktarımını uluslararası düzeyde karın yüksek vergi oranı uygulayan ülkeden düşük vergi oranı uygulayan ülkeye aktarılması

¹¹⁰ Mastar Özcan, a.e., s. 17.

¹¹¹ James Alm, Roy Bahl, Matthew N. Murray, “Tax Base Erosion in Developing Countries”, **Economic Development and Cultural Change**, Cilt:39(1),1991, s.849.

¹¹²Tom Bergin, “Special Report: How Starbucks Avoids UK Taxes”, 2014, s.1. <http://uk.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>. E.t. 26.06.2024.

¹¹³ Dursun Küçükaslan, “Bir Fincan Lattenin Ötesi: Bir Vergi Planlaması Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:385, 2013, s.48.

şeklinde veyahut karı düşük vergi oranlı ülkede kalmasını sağlayarak gerçekleştirmektedirler¹¹⁴.

Şirketler borç faizlerini gider olarak gösterebildikleri için yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerde yatırımlarını borçlanma yoluyla finanse etmektedirler. Bu şekilde yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerdeki bağlı işletmelerinden çok düşük vergi oranı uygulayan ülkelerdeki bağlı işletmelerinden daha az borçlanarak toplam karını ve borç yükünün değiştirmeden daha az vergi ödeyerek kar aktarımını gerçekleştirmektedirler. Aynı şekilde ÇUŞ'lar üretim maliyetlerini düşürebilmek için tedarikçisi olduğu işletmeleri düşük vergi oranı olan ülkelere kurmaktadır. Yeniden yapılandırma yöntemiyle yüksek vergi oranı olan ülkedeki şirket ile maliyet artı standart bir kâr marjı anlaşması imzalayarak ürünün satışını düşük vergi oranı olan ülkede gerçekleştirirler. Böylelikle ödenecek toplam vergi yükü miktarı düşmektedir. Bir diğer kar aktarımı yöntemi anlaşma alışverişi uygulamasıdır. Bu yöntemde ÇUŞ'lar vergi anlaşması hükümlerini istismar ederek vergi yüklerini en aza indirmeyi hedeflemektedirler. Vergi anlaşmasına taraf olmayan bir diğer üçüncü ülke ile aralarında paravan şirket kurarak vergi avantajı sağlayarak vergi yüklerini en aza indirmektedirler¹¹⁵. Verginin olmadığı ya da sadece nominal bir verginin olduğu, efektif bilgi değişiminin olmadığı, vergi dairesi ve mükellef arasındaki şeffaflıktan yoksunluğun hüküm sürdüğü vergi cennetleri bir diğer kar aktarımının yapıldığı yerlerdir. Vergi cennetleri pek çok büyük çok uluslu şirkete vergi kolaylıkları sağlamaktadır. ÇUŞ'lar çok rahat bir şekilde vergi cenneti sayılan ülkelere bağlı şirketler kurabilmekte, kâğıt üzerinde gerçekleştirdikleri işlemler ile kurum karlarını verginin yüksek olduğu yerlerden daha düşük olduğu efektif vergi oranı uygulayan veyahut hiç vergi uygulamayan ülkelere kaydırarak hiç vergilendirilmemektedir¹¹⁶. Vergi matrahlarını azaltma yöntemi olarak sadece vergi cennetlerindeki şubelerine mal satışı yaparak gerçekleştirmezler aksine bunun yanında o şirketlerden danışmanlık, proje, Ar-Ge hizmetleri alındığı ileri sürülerek buna ithafen kesilen faturalar ile gider gösterilmesiyle vergi matrahlarını azaltmaktadırlar. Vergi cenneti olan ülkelere

¹¹⁴ Övül Çölgezen, "Uluslararası Vergi Planlaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:349, 2010, s.65.

¹¹⁵ David D. Duff, Responses to The Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation, 2010, s.3. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1688689. E.t. 30.06.2024.

¹¹⁶ Serdar Öztürk, Özlem Ülger, "Vergi Cennetlerinin Küresel Ekonomik Kriz Üzerine Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara para Aklamadaki Rolü", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 9 Cilt:1,2016, s.243.

gayrimenkullerden alınan vergiler çok düşük olduğu için taşınmaz mallar bu şirketlerin bilançosuna dahil edilmektedir. Bu şekilde vergi avantajı sağlanarak, taşınmazın kayıtlı olduğu şirketin hisseleri satılarak herhangi bir vergi söz konusu olmadan malları satabilmektedirler¹¹⁷.

İlerleyen süreçte matrah aşındırma ve kar aktarımı olarak küresel şirketlerin kurumlar vergisini azalttıkları bir sorun olarak artmıştır. Bu konuda başta OECD olmak üzere pek çok uluslararası ekonomi kuruluşu çalışmalar yürütmektedir. G20 ülkelerinin çağrısıyla OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planı 19 Temmuz 2013 tarihinde yayınlanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde bu başlığı ayrıntılı bir şekilde ele alacağız.

2.3.3. Transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing)

Transfer fiyatlandırması yöntemi ile ÇUŞ'lar birbiriyle ilişkili olan şirketleri arasındaki işlemlerinde transfer fiyatlandırması yapmaktadır¹¹⁸. Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat ya da bedeli ifade eder. Başka bir deyişle, bir işletmenin gelir-gider ya da kar-zarar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerle ya da yönetim ve denetim itibarıyla hâkim olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyattır¹¹⁹. Bir diğer tanıma göre, “aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri ile diğer ortaklıkları arasında mal veya hizmet satışında veya benzeri diğer işlemlerde uyguladıkları fiyatlama olarak tanımlanmaktadır”¹²⁰.

ÇUŞ'lar uluslararası vergi yükünü azaltmak, uluslararası faaliyetleri sırasında ortaya çıkan satış vergileri, tarifeleri kotalarla ilgili düzenlemeleri kendi lehlerine çevirmek adına transfer fiyatlamasını kullanmaktadırlar. Karını arttırmayı amaçlayan ÇUŞ'lar transfer fiyatlandırması yolu ile vergi mevzuatlarının gevşek olduğu vergi

¹¹⁷ Nurettin Bilici, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 2004, s.605-606.

¹¹⁸ Mehmet Altan Masun, “Çokuluslu Şirketlerin Finansal Yönetiminde Transfer Fiyatlandırması ve Bir Uygulama”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2019, Cilt:41, Sayı:1, s. 248. <https://doi.org/10.14780/muiibd.582321>. E.t. 28.10.2024.

¹¹⁹ Fatih Saraçoğlu, Ercan Kaya, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Örneği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:216, s.150.

¹²⁰ Yenal Öncel, “Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergileme”, **İÜ İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 41, İstanbul, 2002, s.2.

cennetlerine veya tercihli vergi rejimlerine¹²¹ sermaye ihraç ederek uluslararası boyutta zararlı vergi rekabetini de güçlendirmektedir. Çünkü vergi cennetleri ile transfer fiyatlandırmasının çok uluslu şirketler tarafından birlikte kullanılması birçok ülkenin vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır¹²².

Küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte ÇUŞ'lar, düşük vergilerden yararlanmak adına farklı coğrafi bölgelerde faaliyetlerini sürdürme yolunu tercih etmişlerdir¹²³. Vergi yükümlülüğünü azaltmak için farklı ülkelerde üretim ve satış yapabilir veya patent hakkını alabilmektedir. Bunu bir örnek ile açıklayacak olursak, Google, Avustalya, Dublin dahil ABD dışındaki tüm satışlar için ana merkezi olan ve 2.500'den fazla çalışanı olan bir şirkettir. Dublin merkezli bir Google yan kuruluşu çoğunlukla çevrimiçi reklamcılıktan gelir sağlamaktadır. Daha sonra, isim ve yazılım gibi Google fikri mülkiyet haklarının kullanımı için telif haklarını Hollanda'daki başka bir yan kuruluşa ödemekte ve bu konuda vergi amaçları için Bermuda'da ikamet eden İrlanda'daki ayrı bir Google birimine geri ödemektedir. İkinci İrlanda şirketi ise Google fikri mülkiyetine ilişkin nihai haklara sahiptir¹²⁴. Bu ve bunun gibi pek çok örnekte ÇUŞ'lar düşük vergi uygulanan ülkelerde faaliyette bulunarak, gelirleri yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırmakta ve bu ülkelerin vergi kuralları arasındaki farkları kullanarak kurumlar vergisinden kaçınma fırsatına sahip olmaktadır¹²⁵.

ÇUŞ'ların genel amacı bir bütün olarak şirketin karının arttırılmasıdır. Uluslararası transfer fiyatlandırmasında ise şirketler ülkeler arasındaki vergi oranı

¹²¹ Tercihli vergi rejimi; OECD 1998 yılında yayınladığı raporda zararlı vergi rekabeti uygulamalarını tercihli vergi rejimi ve vergi cennetleri olarak göstermiştir. Diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip düşük vergi rejimlerini ifade etmektedir. **Bknz.** Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Anadolu Üniversitesi Yayınları**, No:1459, 2003, s.50.

¹²² Charles E. McLure, "Transfer Pricing and Tax Havens: Mending The LDC Revenue Net", **Uluslararası Çalışmalar Programı Kamu Maliyesi Konferansı Küresel Ekonomide Vergi Reformunun Zorlukları**, 2004, s.1.

¹²³ Prem Sikka, Hugh Willmott, "The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness", **Critical Perspectives on Accounting**, Cilt:21, Sayı:4, 2010, s. 345. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.02.004>. E.t.30.10.2024.

¹²⁴ Ross McClure, Roman Lanis, "Brett Govendir, Analysis of Tax Avoidance Strategies of Top Foreign Multinationals Operating in Australia: An Expose", 2016, s. 10,"Çevrimiçi", <https://cdn.getup.org.au/1507-Aggressive-Tax-Avoidance-By-Top-Foreign-Multinationals.pdf> E.t. 30.05.2024.

¹²⁵ Sonja Olhoft Rego, "Tax-Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations", "Çevrimiçi" **Contemporary Accounting Research**, Sayı:20, Cilt: 4, 2003, s.808.

farklılıklarından yararlanarak vergi sonrası karlarını arttırma gayreti içerisinde¹²⁶. Çok uluslu şirketler açısından transfer fiyatlandırmasının amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır¹²⁷;

- Kar maksimizasyonu,
- Nakit akış yönetimi,
- Bölüm yöneticilerinin sorumlu oldukları birimlerin karlılığını arttırmak için motive etmek,
- Bölümün performansını değerlendirmek ve işletmenin diğer bölümleri ile karşılaştırmak,
- Yurt dışı bağlı işletmelerde vergi yükünü azaltmaktır.

Transfer fiyatlandırması grup içi veya iç fiyatlandırma olarak, aynı şirketin çatısı altında bulunan bağlı şirketler arasındaki içselleştirilmiş işlemlere ait fiyatlandırmayı ifade etmektedir¹²⁸. Bağlı şirketten kastedilen iki şirketten birisinin diğerinin yönetimine, kontrolüne veya sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak iştirak etmesi veya aynı kişilerin her iki şirketin yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katıldığı şirketlerin bağlı şirketler olarak kabul edilmesidir¹²⁹.

Şekil 1.1’de ana şirket ile bağlı şirket arasındaki ilişki gösterilmektedir. ÇUŞ’lar için vergi ve benzeri ödemeler bir maliyet unsurudur. Dolayısıyla ÇUŞ’ların faaliyetlerini en az vergi oranına sahip ülkelere toplama nedeni şirketlerin vergi sonrası karlarını maksimize etmek istemesidir¹³⁰.

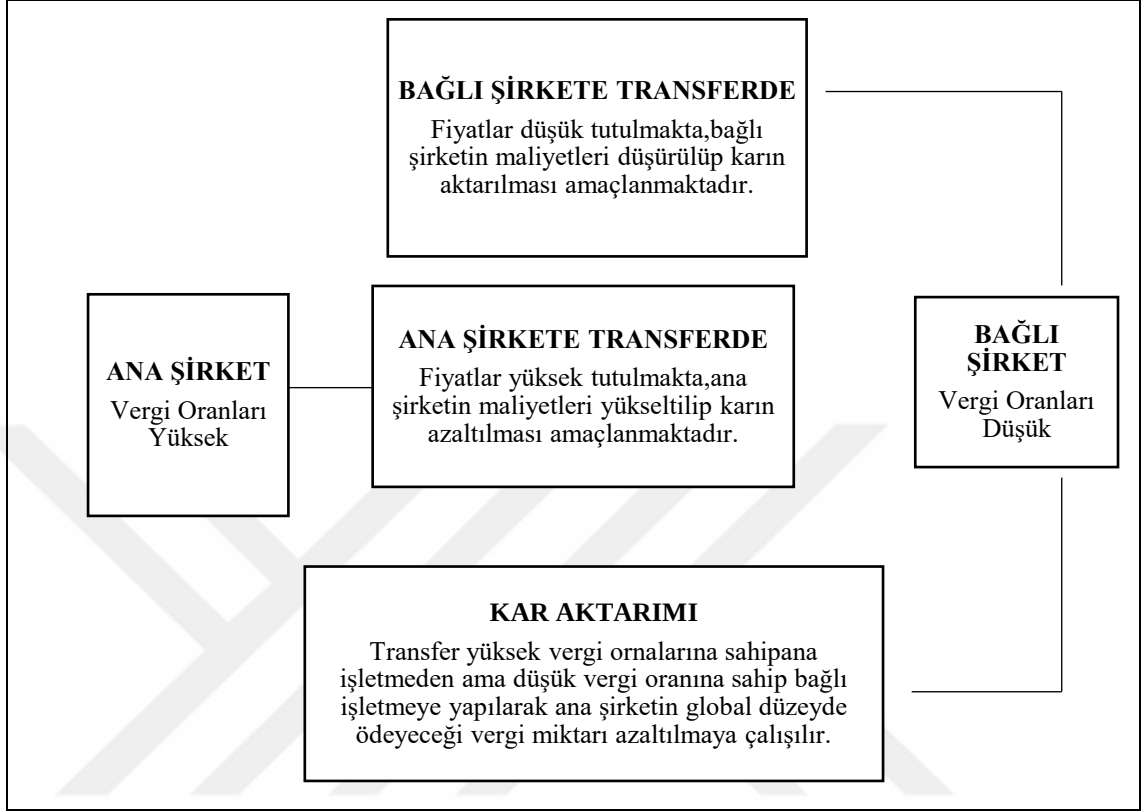
¹²⁶ Levent Yahya Eser, Nagihan Binici, “Transfer Fiyatlandırması Etik midir?” **Tisk Akademi Dergisi**, Sayı:209, 2014, s.211.

¹²⁷ Selami Güney, Ramazan Bozkurt, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Ele Alınarak İncelenmesi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, 2011, s.152.

¹²⁸ Mehmet Aktaş, “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesi İçinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:294, 2006, s.26.

¹²⁹ A.e., s.26.

¹³⁰ Mastar Özcan, a.e., s.28.



Şekil 1.1. Transfer Fiyatlandırmasında Ana Şirket-Bağlı Şirket Arasındaki İlişki

Kaynak: Yunus Ceran, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlama ve Pazara Dayalı Hedef Maliyete Göre Fiyatlama İlişkisi”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:14, 2007, s.106.

Uluslararası transfer fiyatlandırması ile ülkelerin vergileme yetkileri sınırlandırılmaktadır. Satın almalar ve birleşmeler yolu ile ÇUŞ’ların piyasalara egemen konuma gelmesi neticesinde ülkelerin vergileme kapasitesi yerel işletmelerden çok yabancı işletmeler tarafından oluşmaktadır. ÇUŞ’lar elde ettikleri karları kendi ülkelerine transfer ederek hem ülkelerin vergilendirme yetkisini sınırlandırmakta hem de vergileme kapasitesinin azalmasına neden olmaktadır¹³¹.

2.3.4.Daimî işyeri (Permanent Establishment)

İşletmelerin ticari faaliyetlerini tamamen veya kısmen kurumsal olarak yürüttüğü yerdir. Buna göre daimî iş yerinden söz edilebilmesi için; fiziki olarak bir işyerinin bulunması, bu işyerinin sabit nitelikte olması ve işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya

¹³¹ Habib Yıldız, *Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.84.

tamamen, genellikle işletmeye bağlı personel veya diğer kişiler eliyle yürütülüyor olması gerekmektedir¹³².

OECD ve BM Model Vergi Anlaşması'nın 5. Maddesinde düzenlenmiş olan daimî işyeri kavramı, kaynak devlete, kendi ülkesinde daimî işyeri oluşması halinde ve bu işyerine atfedilen kazanç miktarı nispetinde vergileme hakkı vermektedir¹³³. OECD Model Anlaşmasının birinci paragrafında anlatılan 'daimî işyeri (Permanent Establishment)' kavramı; "*Bu Sözleşmenin amaçları doğrultusunda, "daimî işyeri" terimi, işletmenin işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri anlamına gelir.*"¹³⁴ şeklinde. İkinci paragrafında; daimî işyeri addedilecek yerler, üçüncü paragrafında; inşaat ve bayındırlık faaliyetlerinde daimî işyeri oluşumunda gereken süre, dördüncü paragrafında; daimî işyeri sayılmayacak faaliyetler, beşinci paragrafta; fiziki işyeri şartına bir alternatif olarak 'daimî temsilci', altıncı paragrafında; daimî işyeri sayılmayan 'bağımsız acente', son ve yedinci paragrafta ise kontrol ilişkisi durumunda bir şirketin daimî işyeri sayılmayacağına dair hususlar yer almaktadır¹³⁵.

Beşinci maddeden anlaşılacağı üzere, daimî işyeri; ya bir teşebbüsün diğer ülkede ticari faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını yürüttüğü sabit bir yer, ya da teşebbüs adına sözleşmeler yapan daimî temsilcinin varlığı neticesinde oluşmaktadır¹³⁶. OECD Model Anlaşması'nın 2008 yılı güncellemesinde daimî işyeri ve daimî temsilci kavramlarına alternatif olarak hizmet faaliyetleri için 'hizmet işyeri (service permanent establishment)' kavramına *Yorumları* (Commentary)'nda yer vermiştir¹³⁷. Buna göre bir işletmenin diğer ülkelerde hizmet kavramı kapsamında, ticari faaliyetlerinin yürütüldüğü sabit bir yeri mevcut değilse, işyeri oluşmamakta ve kaynak ülkenin vergileme hakkı doğmamaktadır. Ancak gelişen dijital ekonomi ile sabit bir yer olmasa da yabancı devlet mukimlerinin bir başka devletin sınırları içerisinde hizmet faaliyetlerinin

¹³² A. Beyazıt Balcı, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları: Uluslararası Vergi Anlaşmalarında "Daimî İşyeri" Kavramının Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:278, 2004, s.2.

¹³³ İbrahim Organ, Mustafa Cemil Kara, "Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Sayı: 10, Cilt:1, 2017, s.2.

¹³⁴ OECD(2017b), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2017, s. (5)-2. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

¹³⁵ Organ, Kara, a.e., s.4.

¹³⁶ Mehmet Batun, "OECD Model Anlaşması Çerçevesinde 'İşyeri' Kavramı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:390, 2014, s.44.

¹³⁷ A.y.

gerçekleşmesinin artık mümkün olduğu, dolayısıyla sabit bir yere ihtiyaç duyulmadığı da bir gerçektir¹³⁸. Vergi anlaşmalarında hizmet faaliyetlerinin nasıl ve nerede vergilendirileceği sorununa istinaden herhangi bir sabit yere ihtiyaç duymaksızın işyeri oluşmuş kabul edilerek vergilendirileceği kabul edilmektedir.

OECD Model Anlaşması, hizmet faaliyetlerinin ifa edildiği kaynak devlette vergilendirilmesini sağlamak için 12 aylık aralıksız bir dönemde 183 gün sınırına Yorumlar'da yer vermiştir¹³⁹. Bu maddeye göre kaynak devlete belirli bir süreye bağlı olarak vergilendirme hakkı sağlamıştır. Hizmet faaliyetini kaynak devlette 12 ay aralıksız dönemde toplamda 183 gün ve daha fazla süreyle sürütüyorsa, kaynak devlet bu faaliyetten elde edilen kazancı vergilendirmektedir.

OECD Model Anlaşmasının 7.maddesi (Commentary On Article 7 Concerning The Taxation Of Business Profits- İşletme Karlarının Vergilendirilmesine İlişkin Madde)'nde ise, kazancın vergileme hakkının hangi devlette olduğunun tespitidir. Bu maddeye göre, bir devletin diğer devletin mukimi olan kişinin kendi sınırları içerisinde elde ettiği kazancı kaynak devlet olarak vergilemesi, bu kazancın bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesine bağlamaktadır¹⁴⁰. 7. Madde altında ev sahibi ülkeye teşebbüsün daimî işyerine atfedilen miktarda kazancı vergileme hakkı vermektedir.

ÇUŞ'ların daimî işyeri oluşumunu engellemede kullandıkları komisyonculuk düzenlemeleri, spesifik faaliyet istisnaları, iş sözleşmelerinin şirketler arasında bölüştürülmesi ve sigorta satış stratejileri gibi diğer stratejilerin önlenmesi adına BEPS Eylem Planının "Daimî İşyeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi" 7. Eylem Nihai Raporunda¹⁴¹ bu konu ele alınmıştır. İlerleyen bölümde bu konuyu ayrıntılı bir şekilde ele alacağız.

¹³⁸ Abdulkadir Demirci, "Türkiye'deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:395, 2014, s.52-53.

¹³⁹ OECD (2017b), a.e., s.2.

¹⁴⁰ A.e. s. 453.

¹⁴¹ OECD (2015), "BEPS, Action 7, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report", https://www.oecd.org/en/publications/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en.html, E.t. 31.10.2024.

2.4. Dünyada Kurumlar Vergisi Oran ve Uygulamaları

Ekonominin dijitalleşmesi ile birlikte ÇUŞ'ların karmaşık yapıları ve faaliyetlerini bulundukları ülkelerin dışına çıkarmaları pek çok vergisel sorunları da beraberinde getirmiştir. Bunun yanında kazançların vergi cennetlerine doğru kayması ülkeleri vergi gelirlerinin azalması endişesine sürüklemiştir. OECD'nin yayınladığı BEPS Eylem Planı ile hedeflenen küresel ölçekte ÇUŞ'ların faaliyette bulunduğu diğer ülkelerdeki kazançlarına uygulanması üzerine ortak bir küresel asgari kurumlar vergisi gündeme gelmiştir. Bu durum halihazırda başarısız sayılan politikalardan dolayı ortaya atılan bir vergi türü olmuştur. Bu verginin detaylarına inmeden önce dünyada küresel çapta faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin ve bağlı oldukları ülkelerin kurumlar vergisi yapılarına bir göz atmakta faydası bulunmaktadır. Bu bağlamda Tablo 1.2, yasal kurumlar vergisi açısından 2023 yılındaki en uç oranlara sahip ülkeleri göstermektedir. Dünyanın farklı bölgelerinde yüksek oranlı kurumlar vergisi uygulayan ülkeler bulunsa da Vergi Vakfı (Tax Foundation) verilerine göre en yüksek oran %50 ile Komorlar'dır. En düşük kurumlar vergisine sahip olan ülke ise %5,5 Barbados olmuştur. Bunu Avrupa ülkelerinden Bulgaristan (%10), Macaristan (%9), Bosna Hersek (%10) takip etmektedir¹⁴².

Tablo 1.2. Yasal Kurumlar Vergisi En Yüksek ve En düşük 10 Ülke (2024)

Yasal Kurumlar Vergisi En Yüksek 10 Ülke		Yasal Kurumlar Vergisi En Düşük 10 Ülke	
Ülkeler	Oranlar	Ülkeler	Oranlar
Komorlar*	%50	Barbados	%5,5
Porto Riko	%37,5	Türkmenistan	%8
Surinam	%36	Macaristan	%9
Çad	%35	Birleşik Arap Emirlikleri	%9
Sudan	%35	Bosna Hersek	%10
Malta	%35	Bulgaristan	%10
Küba	%35	Kosova	%10
Kolombiya	%35	Kırgızistan	%10
Arjantin	%35	Paraguay	%10
Ekvator Ginesi	%35	Katar	%10

¹⁴²Tax Foundation, **Corporate Tax Rates around the World, 2023**, <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2023/>. E.t. 11.07.2024.

Sint Maarten (hollanda tarafları)	%34,5	Doğu Timor	%10
-----------------------------------	-------	------------	-----

Kaynak: Tax Foundation (2024),

2023 yılında 181 ülkede ölçülen dünya çapında ortalama yasal kurumlar vergisi oranı %23,45'dir. Bu oran GSYİH ile ağırlıklandırıldığında ortalama yasal oran %25,67'dir. En yüksek yasal kurumlar vergisi oranı sahip ülkelerden Komorlar'ı takiben %37,5 ile Porto Riko, devamında ise % 36 ile Surinam olmuştur.

Kurumlar vergisi düşük olan ülkelerdeki yasal oran %15 veya altında yer almaktadır. En düşük oranı uygulayan ülkelerde başarısızlıkları sonucunda halihazırda bulunan mevcut vergi gelirinin büyük kısmını kaybeden düşük gelirli veya az gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerdir. Aynı zamanda sıcak sermayeyi çekmeye çalışan kıyı ya da vergi cenneti ülkeler ve sermaye ile ilgilenen gelişmiş ülkeler ve genel duruma bakıldığında geriden gelen Moldova ve Arnavutluk yasal kurumlar vergisi düşük olan ülkelerdir. Bunun yanında gelişmişlik düzeyi yüksek olmasına rağmen yasal kurumlar vergisi düşük olan Macaristan ve İrlanda bulunmaktadır. Macaristan 2017 yılında kurumlar vergisi oranını %19'dan %9'a düşürmüştür¹⁴³.

2023 yılında yasal mevzuatlarında yaptıkları değişikliklerle 13 ülke yasal kurumlar vergisi oranlarında azalış veya artışa gitmiştir. Fas, Birleşik Arap Emirlikleri, Türkiye, Sri Lanka, Beyaz Rusya ve Birleşik Krallık kurumlar vergisi oranlarını arttırırken, Gine, Güney Afrika, Bangladeş, Kore Cumhuriyeti, Avusturya, Aruba, Saint Vincent ve Grenadinler 2023 yılında kurumlar vergisi oranlarını düşürmüşlerdir. Bu ülkelerdeki oranların düşüşü %1'lik en az düşüşle %10'luk bir farka kadar ulaşmıştır. Türkiye'de kurumlar vergisi oranı %22'den %25'e yükselmiştir¹⁴⁴. OECD ve seçilmiş vergi bölgelerinde planlanmış kurumlar vergisi oranlarında değişikliklere giden ülkeler Avusturya ve Fas'tır. Avusturya 2023 yılında %24 olan kurumlar vergisini 2024 yılında %23'e düşürmüştür¹⁴⁵. Fas ise vergilendirilebilir geliri 100 milyon MAD'den(9,9 milyon ABD

¹⁴³ A.y.

¹⁴⁴ A.y.

¹⁴⁵ Worldwide Tax Summaries, Rates of Corporate Income Tax-Austria, 2024, [Austria-Corporate-Taxes on corporate income](#). E.t. 15.07.2024.

doları) daha yüksek olan şirketler için en yüksek kurumlar vergisi oranı %31'den %35'e çıkarmıştır¹⁴⁶.

ÇUŞ'ların vergi arbitrajından yararlandığı bir diğer bölgeler ise yasal kurumlar vergisini hiç uygulamayan ülkelerdir. Genellikle bu vergi bölgeleri küçük ada ülkeleridir. Tablo 1,3'te yer alan ülkelere Cayman Adaları ve Bermuda olarak ifade edilen ülkeler vergi cenneti sayılan ülkelere dendir.

Tablo 1.3. Genel Kurumlar Vergisi Olmayan Ülkeler, 2023

Ülke	Kıta	Ülke	Kıta
Anguilla	Kuzey Amerika	Man Adası	Avrupa
Bahamalar	Kuzey Amerika	Jersey	Avrupa
Bahreyn*	Asya	Aziz Barthelemy	Kuzey Amerika
Belize*	Kuzey Amerika	Tokelau	Okyanusya
Bermuda	Kuzey Amerika	Turks ve Caicos Adaları	Kuzey Amerika
Britanya Virjin Adaları	Kuzey Amerika	Vanuatu	Okyanusya
Cayman Adaları	Kuzey Amerika	Wallis ve futuna Adaları	Okyanusya
Guernsey	Avrupa		

Kaynak: Tax Foundation (2024)

(*Bahreyn'de genel kurumlar vergisi yoktur. Ancak petrol şirketleri için %46'ya kadar çıkarılabilen kurumlar vergisi mevcuttur. Belize'de ise kurumlar vergisi oranı %40 olarak görülmektedir. Ama bu oran sadece petrol şirketleri için geçerli olduğundan yargı bölgelerindeki tutarlılığın sağlanması adına 0 olarak gösterilmektedir¹⁴⁷.

Tablo 1.3'te yer alan bilgilere göre ÇUŞ'lar bu bölgeleri vergi cenneti olarak kabul etmektedir. Vergi kanunlarında ki boşluklardan yararlanarak risk almadan kendi lehlerine avantaj sağlayacakları bu bölgelerde vergi oranlarındaki farklılıklardan yararlanıp düşük vergi oranlarından vergilemeye tabi tutulmaları, küresel asgari verginin gerekliliğini göstermektedir. Uzun süredir devam eden tartışmalara istinaden uluslararası

¹⁴⁶ Worldwide Tax Summaries, [Morocco - Corporate - Taxes on corporate income](#), E.t. 10.07.2024

¹⁴⁷OECD (2024a), Corporate Tax Statistics,2024. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/07/corporate-tax-statistics-2024_ce7e5701/9c27d6e8-en.pdf, E.t.01.07.2024

camiaada sermaye kaçırılmasını engellemek ve matrah aşındırılmasının önüne geçilmesi adına küresel boyutta birlik olunması gerektiği ve atılan adımların bu doğrultuda olması adına 2021 yılında daha net kararlar alınmıştır. 140'tan fazla ülkenin kabul etmesiyle OECD tarafından koordine edilen 2021 yılı küresel vergi anlaşmasıyla %15'lik küresel asgari vergi kabul edilmiştir.

Tablo 1.4. Bölge veya Gruplara Göre Ortalama Kurumlar Vergisi Oranı, 2023

Bölge	Ortalama Oran	GSYİH'ya göre Ağırlıklandırılmış Ortalama oran	Kapsanan Ülke Sayısı
Afrika	%27,37	%27,8	51
Asya	%19,80	%25,02	47
Avrupa	%19,92	%24,49	39
Kuzey Amerika	%25,46	%26,10	24
Okyanusya	%23,75	%29,72	8
Güney Amerika	%28,38	%32,65	12
G7	%27,18	%26,68	7
OECD	%23,73	%26,16	38
BRICS	%27,20	%26,11	5
Avrupa Birliği	%21,13	%25,21	27
G20	%27,09	%26,51	19
Dünya	%23,45	%25,67	181

Kaynak: OECD, ‘‘Tablo II. 1. Yasal Kurumlar Vergisi Oranları’’

Tablo 1.4’e bakıldığında yasal kurumlar vergisinin bölgesel bazda ele alındığında vergi bölgelerinde önemli farklılıklar görülmektedir. Güney Amerika %28,38 ile en yüksek kurumlar vergisi ortalamasına sahipken, Asya Bölgesi %19,80 ile tüm vergi bölgeleri içinden en düşük yasal kurumlar vergisi oranı ortalamasına sahiptir. GSYİH ile ağırlıklandırıldığında Güney Amerika %32,65 ile en yüksek ortalama kurumlar vergisine sahipken, Avrupa %25,21 ile en düşük orana sahiptir. Görülmektedir ki daha büyük ve sanayileşmiş ülkeler, küçük ülkelere göre daha yüksek kurumlar vergisi oranına sahip olma eğilimindedir. Dünyadaki en zengin yedi ülkenin oluşturduğu G7’ nin ortalama kurumlar vergisi oranı %23,73 ve ağırlıklı ortalama oranı %26,68’tir. OECD üye devletlerinin ortalama yasal kurumlar vergisi oranı %23,73 ve GSYİH ağırlık

ortalaması ise %26,16'dır. BRICS¹⁴⁸ %27,20 ortalama yasal orana ve %26,11 ağırlıklı ortalama yasal kurumlar vergisi oranına sahiptir. Genel duruma bakıldığında Afrika ve Güney Amerika'daki ülkeler, Asya ve Avrupa yargı bölgelerindeki ülkelere göre daha yüksek kurumlar vergisi oranlarına sahiptir. Okyanusya ve Kuzey Amerika'daki durum ise Dünya ortalamasına yakındır¹⁴⁹.

OECD kurumlar vergisi istatistiklerini her yıl yayınlamaktadır. Kurumlar vergisi istatistikleri ÇUŞ'ların faaliyetleri ile matrah aşındırma ve kar kaydırma (BEPS) uygulamaları hakkında bilgi vermektedir. OECD/G20 BEPS Projesi kapsamında vergiden kaçınmanın ölçülmesi ve izlenmesi adına yol göstermektedir. Küresel asgari verginin getirisiyle pek çok ülke kurumlar vergisinde değişikliklere gitmiştir.

2.5. Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve ÇUŞ Kazançlarına Etkisi

Dünya üzerinde kurumlar vergisi uygulamasının hiç olmadığı veya en düşük kurumlar vergisi oranına sahip ülkelerin yer aldığı küresel ekonomide asgari bir verginin varlığı ülkeleri vergi sistemleri üzerinde yenilik yapmaya zorlamıştır. Dijitalleşme ve küreselleşme, küresel ekonomiyi vergilendirme adına zorluklar yaratan bir gelişmişlik ve hızda dönüştürmüştür. OECD'nin sınır ötesi ve uluslararası vergilendirme konusundaki çalışmalarına göre, yetki alanları içinde ve aralarında vergiyi daha iyi koordine etme adına çalışmaları BEPS Eylem Planı ile sağlanması hedeflenmektedir¹⁵⁰. Bu plan, küresel asgari kurumlar vergisinin gündeme gelmesine neden olmuştur. OECD/G20 BEPS Kapsayıcı Çerçeve ile bu boşlukları kapatmak ve kuralların günümüzün dijitalleşmiş ve küreselleşen dünya ekonomisine uyarlanmasını sağlamak adına kârlarını daha yüksek vergi yargı bölgelerinden daha düşük yargı bölgelerine kaydırmak ve yasal olarak vergiden kaçınmak için vergi kurallarındaki boşluklardan yararlanan ÇUŞ'lara yönelik artan uluslararası endişeye yanıt olarak, uluslararası vergi sisteminde kapsamlı bir reform yansıtan İki Sütunlu bir Çözüm tasarlanmıştır¹⁵¹. Birinci sütun ve İkinci Sütun olarak ifade edilen çok taraflı sözleşmeye göre, ÇUŞ'lar için küresel bir asgari vergi

¹⁴⁸ BRICS; büyük gelişmekte olan ekonomilere sahip bir ülkeler topluluğudur. Bu grubun üyeleri Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika'dır.

¹⁴⁹ https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2023/#_ftn15.

¹⁵⁰ Şahin Duran, a.e., s.1904.

¹⁵¹ OECD(2024b), What is BEPS?, 2024, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/.html>. E.t 12.07.2024.

belirleme, zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi ve bağlı şirketler arasındaki işlemler için transfer fiyatlandırması kurallarını geliştirmeye yönelik adımlar atılması hedeflenmiştir¹⁵².

Küreselleşmenin ve dijitalleşmenin etkisiyle son 43 yılda kurumlar vergisi oranları küresel bazda sürekli düşüş eğiliminde olmuştur¹⁵³. Dünya genelinde yasal kurumlar vergisi oranlarındaki genel düşüşe rağmen, OECD ve OECD üyesi olmayan ülkelerde kurumlar vergisinden elde edilen gelire daha fazla bağımlı hale gelmişlerdir. Bu değişikliğin nedeni dahil edilen farklı yargı bölgelerinin olması, bir diğeri ise kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşün olumsuz gelir etkisi, vergi indirimi politikalarının azaltılması veya kaldırılması ile olmuştur. 140'tan fazla ülkenin katılımıyla gerçekleşen küresel vergi anlaşmasının bir parçası olan %15'lik asgari verginin varlığı, büyük işletmeleri ve onların yatırımlarının ülkeler adına farklı eğilimlere yöneltmiştir. Büyük işletme yatırımlarını kendi kıyılarına çekmek için en düşük kurumlar vergisi oranını sunmak üzere rekabete giren ülkelerin 'dibe doğru yarışın' engellemesini amaçlamaktadır¹⁵⁴. BEPS Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive 2015)¹⁵⁵ ile gündeme gelen küresel asgari kurumlar vergisi, ÇUŞ'lara uygulanması hedeflenen asgari vergiye göre düşük vergi sunma yeteneklerini ortadan kaldıran bu yeni küresel vergi, ülkelerin küresel ölçekte vergi sistemlerinin gözden geçirilmesini, değişen küresel dünyada çekiciliklerini sürdürmek adına yeni teşvik programları oluşturmalarına neden olmuştur¹⁵⁶.

İkinci sütun olarak da bilinen küresel asgari vergi kapsamında tanımlanan model kurallar, dünyanın dört bir yanındaki ülkeleri kurumlar vergisinde reforma yöneltmiştir. Bu bağlamda ilk kez kurumlar vergisi uygulayacak olan ülkeler bulunmaktadır¹⁵⁷. Yakın bir süreçte %9'luk bir federal kurumlar vergisi getiren Birleşik Arap Emirlikleri ile

¹⁵² Esra Uygun, "Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi", **International Journal of Public Finance**, Cilt:7, Sayı:1, 2022, s.95. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1067733>. E.t. 26.06.2024.

¹⁵³ Murat İçmen, "OECD'nin Küresel Asgari Oranlı Kurumlar Vergisi Önerisinin Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:272, s.14.

¹⁵⁴ Zeynep Arıkan, Ahmet İnneci, "Küresel Asgari Kurumlar Vergisi "Dibe Doğru Yarış"ı Sona Erdirebilecek Mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:412, 2023, 14.

¹⁵⁵ Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework 'IF'), OECD bünyesinde BEPS uygulaması ile ilgili çalışmalar yapan ülke grubudur.

¹⁵⁶ OECD(2024b), a.y.

¹⁵⁷ Thomas Lassourd, "What Does the Global Minimum Tax Deal Mean for Developing Countries?", 2022, <https://www.iisd.org/>. E.t. 10.06.2024.

Bermuda ilk kez bir kurumlar vergisi uygulamasına geçmeyi düşünmektedir¹⁵⁸. Son yıllarda Bermuda hükümeti tarafından Bermuda şirketlerine istinaden Mart 2025'e kadar vergi muafiyeti getirmiştir. Bu muafiyete göre Mart 2025'e kadar şirketleri gelir ve sermaye kazançları üzerinden yeni yürürlüğe giren vergilerden korunması hedefleniyor. Bunun yanı sıra Ekim 2023'te Bermuda ÇUŞ'lardan alınan ek vergileri en aza indirmek için %15'lik yasal kurumlar vergisini kabul etmiştir¹⁵⁹. 2023 Mayıs ayında Guernsey, Jersey ve Man Adası hükümetleri, İkinci Sütun için 2025'ten itibaren ortak bir iç yaklaşım üzerinde anlaşmışlardır¹⁶⁰.

2020 yılı sonlarında AB, kendi ikinci sütun direktifini kabul ederek bütün üye devletler AB kuralını kabul edeceklerini taahhüt etmişlerdir. Bunun yanı sıra ülkeler küresel asgari vergi oranını uygulama yolları ararken yeni nitelikli vergi oranını da değerlendirmektedirler. Buna örnek olarak iade edilebilir vergi kredisi¹⁶¹ çerçeve kapsamında ÇUŞ'ların yatırım için rekabet etmeye devam etmesi için izin verilen teşviktir¹⁶².

Küreselleşmeyle birlikte ÇUŞ'ların yapılanma şekilleri ve yatırım şekillerine göre ülkeler karşısında tek taraflı yöntemlerle mücadelelerinin zor olması nedeniyle uluslararası arenada çalışmalar başlamıştır¹⁶³. Bunlar özellikle vergileme konusunda meydana gelmiştir. Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergi sorunları dikkate alındığında ÇUŞ'ların vergilendirilme esasları için çifte vergilendirme, transfer fiyatlandırması ve uluslararası vergi rekabeti gibi sorunlar dijitalleşmeyle birlikte etkisini arttırmıştır. Bu problemler fiziki varlık ve işlemlere dayanan vergi sistemlerinin vergilendirildiği yeni bir vergi tabanını oluşturmuştur. Mevcut vergileme ilkeleri ile dijital araçlarla gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin takibi yetersiz kalmış, izlenmesi zorlaşan

¹⁵⁸ OECD (2022a), "Tax Policy Reform 2022: OECD and Selected Partner Economies", OECD Publishing, Paris, 2022, <https://doi.org/10.1787/067c593d-en>. E.t. 10.08.2024.

¹⁵⁹ Alan Cole, "The Fatal Flaw of Pillar Two", 2024, <https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-flaw/>. E.t.10.06.2024.

¹⁶⁰ Cristina Enache, "Corporate Tax Rates around the World, 2023", https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2023/#_ftn15.

¹⁶¹ İade edilebilir vergi kredisi; yıl boyunca ödenen vergi miktarından daha büyük bir federal vergi iadesi oluşturmak için kullanılabilir. Başka bir ifadeyle iade edilebilir vergi kredisi, negatif bir federal vergi olasılığı yaratmaktadır. İade edilebilir vergi kredisine örnek olarak, Kazanılan Gelir Vergisi Kredisidir (EITC). (www.bloombergtax.com). E.T. 01.07.2024.

¹⁶² Izabella Sara, Sean Bray, "Pillar Two's Unintended Consequences", Tax Foundation, 2024, <https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-unintended-consequences/>. E.t. 12.07.2024.

¹⁶³ Ayhan Üstün, Eray Büyüksekan, "Uluslararası Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı: Vergi Danışmanlarının Değişen Rolü,2016", <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-ayhan-ustun-eray-buyuksekan.pdf>. E.t.03.07.2024.

parasal işlem ve hizmetlerin uluslararası teslimi karşısında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma problemleri meydana gelmiştir. Bu bağlamda OECD'nin çalışmaları ile beraber AB üyesi ülkelerinin de konuya kayıtsız kalmamasıyla dijital ekonominin vergilendirilmesi için önemli adımlar geçmişten günümüze kadar devam etmektedir¹⁶⁴.

21'inci yüzyılda ve özellikle Covid-19 sürecinde dijital şirketlerin küresel ticarette ekonomiden aldıkları pay had safhalara ulaşmıştır. Öyle ki bu tutarlar bazı ülkelerin milli gelirinden fazla olmuştur. Burada kastedilen büyük dijital şirketler uluslararası vergi sistemlerindeki boşluklardan ötürü yasal vergi oranlarından daha düşük kurumlar vergisi oranlarına sahiplerdir. Apple, Amazon, Facebook, Google gibi büyük çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde başta olmak üzere, OECD uzun zamandır çalışmalarını yürütmektedir. Geçmişe bakıldığında OECD'nin çalışmaları sırasında bazı ülkelerin ortak çalışmalara dahil olmaması nedeniyle uzlaşmaya gidilmemiştir. Fransa, İngiltere, İspanya ve İtalya gibi bazı ülkeler tek taraflı olarak dijital hizmetler vergisi çıkararak bu yönde çalışmalar yapmışlardır. Fakat nihai sonuca bakıldığında küresel boyutta yetersiz kalmış, tüm dünya genelinde önüne geçilemeyen vergi sorunlarının çözümünde etkili olmamıştır. Günümüze kadar başta OECD olmak üzere AB ülkeleri, çeşitli uluslararası kuruluşlar ve pek çok dünya ülkesi dijital hizmetlerden elde edilen gelirin nasıl vergilendirileceği üzerinde iş birliği içerisinde çalışmalar yürütmüştür¹⁶⁵.

Ekim 2021'de OECD/G20 140 ülkenin 136'sının kabulüyle gerçekleştirilen ‘‘Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi’’ uluslararası arenada vergi konusunda köklü değişikliklere sebep olmuştur¹⁶⁶. Küreselleşmenin getirisi olan dijitalleşmenin faydalarından fazlasıyla yararlanan ÇUŞ'lar için daha etkin bir şekilde vergilendirilmesi adına çözümler sunmaktadır. Bu sözleşmede yer alan Bildiri 'ye göre uluslararası vergi kuralları yeniden belirlenmiş, büyük çok uluslu şirketler için yeni vergilendirme kurallarının temeli

¹⁶⁴ Neslihan Coşkun, ‘‘Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Araştırmalarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’’, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2005, 153-154.

¹⁶⁵ Şahin Duran, a.e., s.1905.

¹⁶⁶ OECD(2021a), Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy,2021,<https://web-archiv.e.oecd.org/2022-06-16/598771-brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. E.t. 11.07.2024.

olmuştur¹⁶⁷. İlerleyen bölümde bu konu ve küresel asgari kurumlar vergisi detaylı bir şekilde ele alınacaktır.



¹⁶⁷ Şahin Duran, a.e., s.1906.

İKİNCİ BÖLÜM

OECD GLOBE KURALLARININ İNCELENMESİ

ÇUŞ'lar çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları ve yasal düzenlemelerde yer alan farklılıklardan yararlanarak kazançlarını avantajlı ülkelere kaydırarak matrahlarını azaltmaları muhatap ülkelerin ortak endişe olmuştur¹⁶⁸. 2008 yılında gerçekleşen küresel mali krizin ardından G20 ülkeleri yaşanan kamu finansmanı sorununu ele alarak küresel ölçekli çalışmalar yürütmüşlerdir. Söz konusu çalışmalar, uluslararası vergi gündemini meşgul eden “vergide şeffaflık ve bilgi değişimi (automatic exchange of information) ve gerçek yararlanıcıların (beneficial ownership) tespiti ana başlıkları üzerinde yürütülmüştür¹⁶⁹. Bu çalışmaların önemli ve son adımı G20 ülkelerinin talebi üzerine teknik altyapısı OECD tarafından hazırlanan Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırma Eylem Planı-BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)'dir¹⁷⁰.

BEPS ile ilgili adımlar son yıllarda ülkelerin gündemini meşgul etmektedir. Uluslararası kuruluşlar tarafından farklı ülkelerde şubeleri bulunan çok uluslu şirketlerin faaliyetinde oldukları ülkelerde neden oldukları vergi kayıplarının önüne geçilmesi için adımlar atılmaktadır. Bu kapsamda OECD 2013 yılında ÇUŞ'ların vergiden kaçınmalarına ilişkin artan kamusal ve siyasi endişelere karşılık çalışmalarını hızlandırmış ve BEPS projesi kapsamında 15 Eylemi harekete geçirmiştir¹⁷¹. 2016 yılında BEPS projesinin uygulanmasını izlemek ve gözden geçirmek amacıyla gelişmekte olan ülkelerin de dahil olduğu Kapsayıcı Çerçeve (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS-IF) oluşturulmuş¹⁷².

1. GLOBE KURALLARININ GELİŞİMİ

1.1.BEPS' de Yer Alan Düzenlemeler

Devletler, çok uluslu şirketlerin kendi mali egemenlik alanlarında toplamaları gereken vergi gelirlerini muhafaza etmek ve mükelleflerin yurt dışındaki kazançları hakkında bilgi sahibi olmak için kapsamlı ve küresel bir projenin hayata geçirilmesinin

¹⁶⁸ Köse, a.e., s.267.

¹⁶⁹ Kara, Öz, a.e. s.173.

¹⁷⁰ Tahir Erdem, “Uluslararası Vergi Hukukunda Kurallar Yeniden Yazılırken ABD'nin Yeni Model Vergi Anlaşması: Mükemmeliyetçiliğin Kusurları”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2016, s.102.

¹⁷¹ OECD(2021a), a.e., s. 3.

¹⁷² OECD(2017c), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2016-2017, https://www.oecd.org/en/publications/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2016-june-2017_60eb0b86-en.html. E.t. 11.07.2024.

gerekliliğini hissederek ülkeler uluslararası iletişim ve iş birliğine giderek önemli adımlar atmışlardır.

BEPS Eylem Planı uluslararası vergilemede matrah aşınmasına neden olan sorunlu alanlara dikkat çekerek bu alanlara yönelik eylemler geliştirmiştir. Vergi avantajı sağlamak maksadıyla kurulan finansal yapılara karşı oluşturulan BEPS Eylem Planı'nın tanımı OECD tarafından şu şekilde yapılmaktadır¹⁷³; “*BEPS Eylem Planı, vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzlukları ve boşlukları kullanarak kârın hiç vergilendirilmemesi ya da daha az vergilendirilmesi için ekonomik faaliyetlerin hiç olmadığı veya az olduğu yerlere yapay bir şekilde aktarılmasını önlemeye yönelik vergi planlama stratejileridir.*”

OECD G20'nin siyasi desteği ile birlikte BEPS Projesiyle vergiden kaçınmak ve vergi kaçakçılığının önlenmesi adına birçok konuyu eylem planının kapsamına almıştır. BEPS Eylem Planı özünde matrah aşındıran ve kar kaydıran ÇUŞ'lar ile yerel şirketler arasındaki eşitsizliğin ve dengesizliğin çözümüne yönelik bir çağrı niteliğindedir¹⁷⁴.

BEPS Eylem Planının üç temel amacı bulunmaktadır. Birincisi, vergi matrahının ülkeler arasında daha adil bir şekilde paylaşılması, ikincisi, özellikle ÇUŞ'lar için oluşturulan cazip vergi sistemlerinin uluslararası alanda yarattığı asimetriyi ortadan kaldırmak, üçüncüsü ise, OECD'nin son 30 yıldır üzerinde çalıştığı haksız vergi uygulamaları projesine yönelik oluşturulan oyunun kurallarını güncellemektir¹⁷⁵. Eylem planı bu amaca ulaşmak için uyum, özün önceliği ve şeffaflık olmak üzere üç temel sacayağı üzerine kurulmuştur¹⁷⁶;

¹⁷³ OECD(2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, https://www.oecd.org/en/publications/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en.html. E.t. 10.08.2024.

¹⁷⁴ S.B.Law, “Base Erosion And Profit Shifting-An Action Plan For Developing Countries”. **Bulletin For International Taxation**, 2014, s. 41. <https://www.semanticscholar.org/paper/Base-Erosion-and-Profit-Shifting-%E2%80%93-An-Action-Plan-Law/f157e1fe0d951a7d60f6e6d2f230227c71fb2a04>. E.t.18.08.2024.

¹⁷⁵ Jeffrey Owens, “Tax Transparency and BEPS”, 2015, s.8. https://www.wu.ac.at/en/search?tx_wusearch_search%5Bq%5D=jeffrey+owens+tax+transparency+and+beps. E.t. 01.07.2024.

¹⁷⁶ Köse, a.e., s.269.

Uyum(Coherence)	Özün Önceliği (Substance)	Şeffaflık (Transparency)
• Hibrit Uyuşmazlıklar • Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi • Faiz indirimlerinin sınırlandırılması • Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele	• Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi • Yapay işyeri uygulamalarından kaçınma • Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	• BEPS ölçümünün takip edilmesi • Zorunlu beyan kuralları • Transfer fiyatlandırması • Ülke bazında raporlama • Uyuşmazlıkların çözümü

Şekil 2.1. BEPS Eylem Planının Temel İlkeleri ve Aksiyonları

Kaynak: Yunus Köse, “Uluslararası Vergileme İş Birliğinde Güncel Eğilimler”, **InTraders International TradeAcademic Journal**, 5 (2) 250-275 DOI: 10.55065/intraders.1199696.

15 eylemden oluşan BEPS Projesi’nin bir takvim doğrultusunda gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. “Asgari Standartlar”, “Ortak Yaklaşımlar” ve “En iyi uygulamalar” şeklinde detaylandırılan proje unsurları etkili bir eylem planı olarak kabul edilmektedir¹⁷⁷. Dört adet asgari standart belirlenmiştir;

1. Zararlı vergi uygulamalarının şeffaflık ve esaslı faaliyet bağlamında daha etkili biçimde önlenmesini sağlamak (5. Eylem)
2. Anlaşma istismarının önlenmesini sağlamak (6.Eylem)
3. Transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun oluşturulmasını sağlamak (13. Eylem)
4. İhtilafları çözümleme mekanizmalarının etkinleştirilmesini sağlamaktır (14. Eylem)¹⁷⁸.

Asgari standartlar dışında bu çalışmanın da temelini oluşturan Küresel Asgari Kurumlar vergisinin ortaya çıkarılmasının ana zemini olan “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi” konulu 1. Eylem maddesi, dijital ekonomideki gelişmeler neticesinde ortaya

¹⁷⁷ Y. Uslu, An Analysis of “Google Taxes” in the Context of Action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, **Published in Bulletin for International**, 2018, Cilt:72 No:4a/Özel Sayı, s.5. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bit_2018_4a_au_1. E.t. 16.07.2024

¹⁷⁸ OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action, <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>. E.t. 10.07.2024

çıkan vergi sorunlarına çözüm bulmak üzere oluşturulmuştur¹⁷⁹. OECD, Eylül 2013'te Dijital Ekonomide Görev Gücü (The Task Force on the Digital Economy- TFDE) raporu ile dijital ekonomiden kaynaklanan vergi zorluklarını ve dijital ekonominin kavranmasına yönelik çözüm önerilerini içeren raporu yayınlamıştır¹⁸⁰.

Mevcut vergi kanunlarının sınır ötesi dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmemesi ve küresel dijital ekonomi büyüklüğünün hızla artması, dijital ekonominin vergilendirilmesi adlı BEPS Eylem Planı'nın ilk eylemi olarak belirlenmesinde etkili olmuştur. BEPS projesinin 1. Eylem maddesine göre; *“Dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanması için oluşturduğu temel zorlukları belirlemek ve bu zorlukları ele almak için bütünsel bir yaklaşım benimseyerek ve hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirmeyi dikkate alarak ayrıntılı seçenekler geliştirmek incelenen konular arasındadır. Ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere, bir şirketin mevcut uluslararası kurallar uyarınca bağlantı eksikliği nedeniyle vergiye tabi olmadan başka bir ülkenin ekonomisinde önemli bir dijital varlığa sahip olma yeteneği, dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı yoluyla pazarlanabilir konumla ilgili verilerin üretilmesinden yaratılan değer atfedilmesi, yeni iş modellerinden elde edilen gelirin nitelendirilmesi, ilgili kaynak kurallarının uygulanması ve dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi tedarikiyle ilgili olarak KDV/GST (mal ve hizmet vergisi)'nin etkili bir şekilde toplanmasının nasıl sağlanacağı yer almaktadır. Bu tür bir çalışma, bu sektördeki çeşitli iş modellerinin kapsamlı bir analizini gerektirecektir.”*¹⁸¹ şeklinde ifade edilmiştir. Bu eyleme ilişkin final raporu Ekim 2015'te yayınlanmış, 2018 yılının mart ayında ara dönem raporuyla önceki raporların tamamlayıcısı olan ayrı bir rapor daha yayınlanmıştır. 2019 yılında ise ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarının giderilmesine karşın 2 sütunlu bir doküman hazırlanmıştır¹⁸².

Asgari standartların yanı sıra 15. Eylem maddesiyle ortaya çıkan, Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmayı Önlemek için Vergi Anlaşmasıyla İlgili Tedbirlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty

¹⁷⁹ OECD, a.y, E.t.16.07.2021.

¹⁸⁰ OECD(2013b), The Task Force on the Digital Economy, 2013, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-4-en.pdf>. E.t. 16.07.2024.

¹⁸¹ A.y.

¹⁸² Kara, Öz, a.e., s. 471.

Related Measures to Prevent BEPS) hükümetlerin, her bir anlaşmayı ikili olarak yeniden müzakere etmek için kaynak harcamaya gerek kalmadan, BEPS Projesi sırasında geliştirilen vergi anlaşması önlemlerini uygulamak için mevcut ikili vergi anlaşmalarını senkronize ve verimli bir şekilde değiştirmelerine olanak tanıyan, literatürdeki adıyla MLI, 7 haziran 2017 tarihinde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 68 ülke temsilcisiyle Paris'te imzalanmıştır¹⁸³. MLI, BEPS Eylem Planı'nda yer alan 6 nolu vergi anlaşmalarının suistimalinin önlenmesi, 7 nolu daimî işyeri statüsünden suni yollarla kaçınmanın engellenmesi ve 14 nolu vergisel uyumsuzlukları çözen mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi eylemlerine işlerlik kazandırmak için 15 nolu eylem maddesinin ortaya çıkardığı bir anlaşmadır¹⁸⁴.

1.2.Küresel Asgari Verginin Gelişimi

ÇUŞ'lar teknolojinin olanaklarından yararlanarak ödemeleri gereken vergiyi faaliyet gösterdikleri ve kar elde ettikleri ülkeler yerine karın düşük vergilendirildiği veya hiç vergilendirilmediği ülkelere kaydırmaktadırlar¹⁸⁵. Vergi Adaleti Ağı (Tax Justice Network) 2020 yılında OECD'den aldığı verilerle ÇUŞ'ların hangi ülkelerde ne kadar gelir beyan ettiklerini ve ne kadar vergi ödediklerini gösteren verileri kullanarak Vergi Adaletinin Durumu 2020 (The State of Tax Justice 2020) raporunu yayınlamıştır. Bu rapora göre, devletler uluslararası vergi suistimalleri nedeniyle yılda 427 milyar Dolar'dan fazla gelir kaybetmektedir. Vergi kaybının gelişmiş ülkelerde tutar olarak (382,7 milyar Dolar) fazla olsa da gelişmekte olan ülkelerin kaybının (45 milyar Dolar) toplam vergi gelirleri içindeki payının gelişmiş ülkelere göre daha fazla olduğu belirtilmektedir¹⁸⁶.

Dijitalleşen ekonominin vergi rekabetinin etkilerinin ortadan kaldırılması hedefiyle kolay vergilendirme gerekliliği uzun zamandır ülkelerin güncel ve sıkıntılı bir konusu olmuştur. Çok uluslu şirketlerin diğer ülkelerde elde ettikleri kazanç ve ciroları ile istihdam sayıları önemli boyutlardadır. Öyle ki kimi ÇUŞ'ların sahip olduğu cirolar bazı

¹⁸³ OECD(2021b), BEPS Multilateral Instrument, 2021 <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html>. E.t.16.07.2024.

¹⁸⁴ OECD, a.y., Mustafa Cemil Kara, Ersan Öz, **Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 162.

¹⁸⁵ OECD(2013), a.e., E.t. 19.07.2024.

¹⁸⁶ İçmen, a.e., s.11., Tax Justice Network, "The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19", https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf. E.t. 22.07.2024.

ülkelerin milli gelirinden daha fazladır¹⁸⁷. Bu durumun neticesinde ülkeler ÇUŞ'ları kendi ülkelerine çekme gayreti içerisindeyken bir yandan da kendi ülkelerinde ki sağladıkları gelirleri vergilendirme gayretine girmektedirler¹⁸⁸. ÇUŞ'ların karmaşık halleri ve birden çok ülkede yaptıkları faaliyetler nedeniyle bu ülkelerin farklı hukuk sistemlerine göre devamlılığını sürdürmeleri nedeniyle özellikle gelişmekte olan ülkeler ÇUŞ'ların gelirlerinin gerektiği gibi vergilendirilmesi konusunda güçlükler yaşamışlardır¹⁸⁹. Yaşanan bu vergi zorluklarının yanı sıra dijital ekonominin vergilendirme problemi de dahil olunca uluslararası vergi kurallarının yenilenmesi gerekli görülmüştür. Bu kapsamda belirli şartlar altında ÇUŞ'ların kazançlarına %15 oranında küresel asgari vergi uygulaması gündeme gelmiştir¹⁹⁰.

Dünyada kurumlar vergisi uyumlaştırması veya küresel asgari bir oran uygulaması çalışmaları AB komisyonu tarafından OECD/G20 gibi uluslararası kuruluşların tarafından uzun yıllardır sürdürülmektedir¹⁹¹.

Tablo 2.1. Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Geçmişi

YILLAR	FAALİYETLER	KİM TARAFINDAN
1991-1992	%30 oranında Kurumlar Vergisi önerisi,	Avrupa Birliği Komisyonu
1996-1998	Zararlı vergi rekabetinin etkilerine dair raporlar,	OECD Mali İşler Komitesi
2000-2001	2000-2001 İlerleme Raporu	OECD Mali İşler Komitesi
2013	BEPS Eylem Planı,	OECD Mali İşler Komitesi
2015-2019	G20/ Antalya Zirvesi-BEPS	OECD/G20
2021(Ocak)	Uluslararası asgari oranlı vergi önerisi,	ABD Senatosu (Janet Yellen)
2021(Nisan)	The Made In America Tax Plan (Amerikan Yapımı) adlı vergi reform paketi,	ABD Senatosu (Joe Biden)

¹⁸⁷ Ferhatoğlu, “Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi”, a.y.

¹⁸⁸ Yusuf Kaçar, “Çok Uluslu Şirketlerin Gelir ve Kazançlarının Kavranmasında Uygulanan Düzenlemelere Toplu Bir Bakış”, *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:2, 2013.

¹⁸⁹ Şahin Duran, a.e. s. 1893.

¹⁹⁰ A.y.

¹⁹¹ İçmen, a.e., s.12.

2021(Haziran- Temmuz)	ÇUŞ'ların vergilendirilme kural-ları	G7 ve G20 Maliye Bakanları
-----------------------	--------------------------------------	----------------------------

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından Ocak 1991-Şubat 1992 yılları arasında yapılan komisyon çalışmalarında üye ülkeler arasındaki vergilendirme farklılıklarının yatırım kararları ve rekabet açısından sorun teşkil edip etmediğinin araştırılması üzerine çalışmalarına başlamıştır. Çalışmanın sonuç raporuna göre, üye ülkelerin vergilendirme rejimlerindeki farklılıkların önemli düzeyde olduğu ve bu farklılıkların hem mal hem de sermaye yönünden iç pazarda sorunlar ortaya çıkaracağı belirtilmiştir. Çözüm olarak ülkelerin tek taraflı vergisel düzenlemeler yerine topluluk olarak ortak bir faaliyete ihtiyaç duyulduğu ve kurumlar vergisi oranının tüm üye ülkeler için %30 olarak uygulanması önerilmiştir¹⁹².

OECD Mali İşler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs), Mayıs 1996'da zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararlarında bozucu etkilere neden olduğu ve vergi tabanında aşınmalara neden olması üzerine çalışmalar başlatmış ve bu çalışmalar sonucunda 1998'de "Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Küresel bir Sorun" (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue) adıyla bir rapor hazırlanmıştır¹⁹³.

Daha sonra vergileme alanında küresel iş birliğinin öneminin vurgulandığı 2000 İlerleme Raporu¹⁹⁴ (2000 Progress Report), vergi cenneti olmasına rağmen iş birliğine girmeyen ülkeler adına yaptırım uygulama kararının alındığı 2001 İlerleme Raporu¹⁹⁵ yayınlamıştır. Yerel yönetimlerde vergi rekabetinin ele alındığı 2011 Raporu¹⁹⁶ (Tax Competition Between Sub-Central Governments) yayınlamıştır. 2013 yılında ise G20 ülkelerinin çağrısı üzerine BEPS Eylem Planı oluşturulmuş ve ekonominin dijitalleşmesi ile

¹⁹² European Commission. "Conclusions and recommendations of the Committee of independent experts on company taxation", <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/3104b077-5898-4e3e-acd6-3c7cc026d9a5/language-en/format-PDF/source-search>. E.t. 19.07.2024.

¹⁹³ OECD (1998), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, 1998, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>. E.t. 10.05.2024.

¹⁹⁴ OECD (2000), "2000 Progress Report: Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2000progressreporttowardsglobal-taxcooperationprogressinidentifyingandeliminatingharmfultaxpractices.htm>. E.t. 20.07.2024.

¹⁹⁵ OECD (2001), The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, OECD Publishing, 2001, s.7. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>. E.t. 26.05.2024.

¹⁹⁶ OECD(2011), "Tax Competition Between Sub-Central Governments", <https://www.oecd.org/tax/federalism/48817035.pdf>. E.t. 20.07.2024.

yerel şirketlerin ÇUŞ'lara karşı daha yüksek efektif vergi oranına maruz kaldıkları ifade edilmiştir¹⁹⁷.

2019 yılına gelindiğinde BEPS kapsamında ÇUŞ'ların faaliyette bulunduğu ülke ile birlikte gelir elde ettiği ülkede de vergi ödemesi ve uluslararası asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulaması üzerine çalışmalar başlamıştır¹⁹⁸. Ocak 2021 yılında ABD Hazine Bakanı Janet Yellen, senatoda düzenlenen panelde OECD/G20 ile birlikte küresel asgari bir kurumlar vergisi üzerine çalışmalara hız vereceğini açıklaması ve Nisan 2021'de ABD Başkanı Joe Biden'ın The Made In America Tax Plan (Amerikan Yapımı) adlı vergi reform paketinde ulusal vergi düzenlemelerinin yanında ÇUŞ'lar için küresel asgari %15 oranlı kurumlar vergisi getirilmesini önermesi üzerine çalışmalar hız kazanmıştır¹⁹⁹.

G7 ve G20 Maliye Bakanlarının Londra (Haziran-2021) ve Venedik (Temmuz-2021) toplantılarında alınan kararlar ile ÇUŞ'ların faaliyet gösterdikleri ve kar elde ettikleri ülkelerde vergilendirilmesi sözleşmesi üzerine anlaşmışlardır. 5 Haziran 2021 tarihinde ABD Hazine Bakanı Janet Yellen yapmış olduğu açıklamada *“G7 ülkelerinin en az %15 oranında küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanması konusunda daha önce benzeri görülmemiş bir taahhütte bulunduklarını; küresel asgari kurumlar vergisinin kurumlar vergisindeki dibe doğru yarışı (race to the bottom) sona erdireceğini ve gerek ABD ve gerekse diğer ülkelerdeki orta sınıf ve çalışan insanlar için adaleti sağlayacağını; küresel asgari kurumlar vergisinin işletmeler için eşit şartlar sağlayarak ve eğitim, araştırma, geliştirme ve altyapı gibi alanlarda ülkeleri rekabet etmeye teşvik ederek küresel ekonominin gelişmesine yardımcı olacağını ifade etmiştir. Yine vergi cenneti ülkelerin dibe doğru yarışta vergi avantajlarının ortadan kalkmasının, vergi cenneti olgusunu da sona erdirebileceği ifade edilmektedir.”*²⁰⁰

¹⁹⁷ OECD(2024c), “Taxation and Competition Policy”. <https://www.oecd.org/tax/taxation-and-competition-policy.htm>. E.t. 20.07.2024.

¹⁹⁸ OECD, “OECD Leading Multilateral Efforts To Address Tax Challenges From Digitalisation Of The Economy”, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>. E.t. 20.07.2024.

¹⁹⁹ U.S. Department Of The Treasury, 2021, s. 3. https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf. E.t. 20.07.2024.

²⁰⁰ Collen Essid, “The Global Minimum Tax Agreement: An End to Corporate Tax Havens?”, *SLU Law Journal* “Online”, 2021, Sayı:73.

8 Ekim 2021 tarihinde Kapsayıcı- Çerçeve (IF) kapsamındaki 136 ülke dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan vergileme zorluklarına karşı iki ayaklı bir çözüm üzerinde anlaşmaya varmışlardır²⁰¹. Bu anlaşmaya göre ÇUŞ'ların hem mukim oldukları ülkede hem yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın faaliyette bulundukları ülkede elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi üzerine esaslar yer almaktadır²⁰².

OECD'nin 2013 yılından beri Kapsayıcı Çerçeve üye ülkeleri ile yürüttüğü müzakerelerde Aralık 2021 tarihi itibarıyla küresel GSYİH'nin %90'ından fazlasını elinde bulunduran ABD, İngiltere, Hindistan, Çin ve Almanya'nın yer aldığı 139 ülke "Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarının Giderilmesine Yönelik İki Sütunlu Çözüm Beyan'ına (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy) imza attığını bildirmiştir²⁰³. Bu çerçeve anlaşmasının 1. Sütunu küresel cirosu 20 milyar Euronun üzerinde olan şirketlerin elde ettikleri gelirin bir kısmının gelirin fiilen elde edildiği ülkede vergilendirileceğini içermektedir. 2. Sütun ise ülkelerin vergi tabanlarını korumak için kullanabilecekleri küresel asgari oranlı bir kurumlar vergisi ile küresel vergi rekabetinin önüne geçilmesi hedeflenmektedir²⁰⁴.

Başlangıcı AB Komisyonu tarafından 1991 yılında atılan dünya da kurumlar vergisinde tek oran uygulaması çalışmaları, OECD'nin zararlı vergi rekabeti ile ilgili yayımladığı raporları ile bu konu sürekli gündemde kalmıştır. Sonuç odaklı girişim ise ABD Hazine Bakanı Janet Yellen tarafından ortaya atılan, ülkesindeki büyük alt yapı yatırımlarının finansman ihtiyacını sağlamak için dünyada asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulama önerisi olmuştur²⁰⁵.

1.2.1. Sütun 1 (Pillar One)

OECD'nin iki ayaklı çözümünün birinci ayağı, ÇUŞ'ların kazançlarının, ilişkili oldukları ülkelerde ödemekle yükümlü oldukları vergi gelirinin elde edildiği ülkede

²⁰¹ OECD (2021a), a.e., s.1,

²⁰² Arıkan, İnneci, a.e., s. 17.

²⁰³ OECD (2023a), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 9 June 2023, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>. E.t. 20.07.2024.

²⁰⁴ OECD (2021a), a.e. s3-14.

²⁰⁵ İçmen, a.e., s. 14.

adaletli dağılımını yani kaynakların yeniden tahsisine yönelik bir düzenlemedir²⁰⁶. Bu düzenlemenin amacı; “mukim oldukları ülke haricinde faaliyette bulundukları veya kazanç elde ettikleri diğer ülkelerde de vergi ödemelerinin” sağlanmasıdır. Bu düzenlemenin sonucunda ÇUŞ’lar diğer ülkelerden elde ettikleri gelirler üzerinden de vergi ödeyecektir²⁰⁷. OECD, Birinci Sütun ile küresel cirosu 20 Milyar Euronun üzerinde ve kâr marjı %10’un üzerinde olan ÇUŞ’lar için küresel karlarının bir kısmının Pazar ülkelere yeniden tahsis edilmesini amaçlamaktadır²⁰⁸.

Kaynakların tahsisi olarak adlandırılan Birinci Sütunun kapsamı şu şekildedir²⁰⁹;

- ✓ “Büyük ve karlı ÇUŞ’ların kazançlarını ülkeler arasındaki vergilendirme yetkisinin paylaşımı için yeni kurallar belirleyerek; kazancın elde edildiği ülkede fiziki varlık olmasa bile kazanç üzerindeki vergilendirme yetkisini, mukim olunan ülkelerden kazanç elde edilen pazar ülkelerine aktarımı, yani dijital ekonomide ülkeler arasında vergileme yetkisi paylaşımı sağlanmaktadır.
- ✓ Buna göre; küresel hasılatı 20 milyar Euro, vergi öncesi karlılığı %10 üzeri olan finans ve madencilik dışında tüm sektörlerde faaliyet gösteren ÇUŞ’lar I. Sütun kapsamına girecektir. Bu düzenlemeye göre yaklaşık en büyük ve en karlı yaklaşık 100 adet ÇUŞ’un birinci ayak kapsamına gireceği tahmin edilmektedir.
- ✓ Birinci ayak kapsamına giren şirketlerin %10 üzerindeki karının %25’i mal ve hizmet sunulan pazar ülkelerden elde edilen hasılat esas alınarak bu ülkelere paylaştırılacaktır. Bunun karşılığında pazar ülkeleri DHV’yi kaldıracaktır. Böylece I. Sütun kapsamına giren şirketler daha önceden vergilendirilmedikleri pazar ülkelerde (mal ve hizmetlerin tüketildiği) vergilenecektir.
- ✓ Pazar ülkelerin belirlenmesinde nexus (o ülke pazarından 1 milyon Euro ve üzeri kâr elde edilmesi durumunda kazançla ülke arasında bağ oluşumu)

²⁰⁶ Şahin Duran, a.e., s.1908.

²⁰⁷ Forvis Mazars, “Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına %15 Oranında Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması”, Sirküler Sayı: 2021/171.

²⁰⁸ OECD (2022c), Progress Report on Amount A of Pillar One, https://www.oecd.org/en/publications/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one_0afb5c80-en.html. E.t. 03.10.2024.

²⁰⁹ Fatma Büyükdemirci, Başak Diclehan, “Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Son Gelişmeler”, 2021, “Çevrimiçi”, <https://kpmgvergi.com/blog/kureselasgari-kurumlar-vergisi-ve-dijital-ekonominin-vergilendirmesinde-son-gelismeler/1197>. E.t.03.10.2024., Şahin Duran, A.y.

yaklaşımı kullanılacaktır. Eğer kapsama giren ÇUŞ, bir ülkeden 1 milyon Euro ve üzeri gelir elde ediyorsa (gelişmekte olan ülkelere 250 bin Euro ve üstü) bu durumda o ülke A Tutarı denilen yeni geliri vergileme hakkına sahip olacaktır.

- ✓ Özetle, I. Ayağı uygulanması sonucu mevcutta belirli ülkelerde uygulanan gelir başka ülkelere kaymış olacaktır. Yani ülkeler arasında vergi gelirlerinin dağılımında değişiklik olacak, kimi ülke ÇUŞ'lardan daha az vergi geliri elde ederken, kimi daha çok vergi geliri elde etmiş olacaktır. Bu kapsamda küresel olarak yaklaşık 125 milyar Dolar karın yeniden tahsisıyla sonuçlanacağı tahmin edilmektedir”.

OECD tarafından hazırlanan karın yeniden tahsisi yönündeki bu yaklaşımda 3 kademeli bir yöntem benimsenmiştir. Diğer bir ifadeyle gelirlerin kazanıldığı ülkelere yani yetki alanlarına karların tahsisine ilişkin mekanizmada üç tutardan oluşan üç ayrı kar tanımı yapılmıştır. Mekanizma içerisinde karın bölüşümünden kaynaklanan zararın bölüşümünde de aynı yaklaşım benimsenmektedir²¹⁰.

Birinci sütun üç ana unsurdan oluşmaktadır²¹¹;

- **“A Tutarı:** Çok uluslu şirketlerin hesaplanan vergi öncesi düzeltilmiş karının bir kısmının ilgili Pazar ülkesine yeniden tanınan vergileme hakkıdır (A Tutarı). Eğer çok uluslu şirket tarafından satış eşiği geçiliyor, yani yeni iş yeri şartı sağlanıyorsa, bu aşamadan sonra bütün grubun beklenen bakiye karından (*deemed residual profit*), belli formüller yardımıyla ilgili vergi idarelerine kar tahsisi yapılacaktır. Vergi idaresine bırakılan bu kar tutarına “yeni vergileme hakkı” (*new taxing right*) adı verilmiştir. Tutar (A)’ya ulaşmak için, öncelikle çok uluslu grubun toplam beklenen karı bulunacaktır. Bu karın global olarak hesaplanması veya bölgeye yahut iş koluna göre ayrıştırılması da OECD için olası seçenekler arasındadır. Toplam kar,

²¹⁰ Yavuz Akbulak, Küresel Asgari Vergi: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili Çözüm, <https://legal.com.tr/blog/genel/kuresel-asgari-vergi-dijitallesmedenkaynaklanan-vergi-zorluklarina-yonelik-ikili-cozum/>. E.t. 03.10.2024., Tufan Sevim, “Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesinde Oyunun Kuralları Değişiyor Mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, 2019, <https://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/tufan-sevim/dijital-sirketlerin-vergilendirilmesinde-oyunun-kurallari-degisiyor-mu/196>. E.t. 03.10.2024.

²¹¹ OECD, Progress Report on Amount A of Pillar One, 2021. Sevim, A.y.

merkezin bulunduğu ülkede geçerli genel kabul görmüş muhasebe prensipleri (*GAAR*) ya da IFRS'ye göre tespit edilecektir. A tutarının hesaplanmasını bir örnek ile açıklayacak olursak;

Toplam Kar (z), Rutin Kar (x), olarak kabul edilirse;

Grubun rutin dışı karı $(z-x) = (y)$ 'yi verecektir.

OECD, toplam karda A tutarının yani yeni vergileme hakkının hesaplanması için rutin karların çıkarılmasını istemektedir. Rutin kar; yazılım, yenilikçi algoritmalar, dağıtım ve pazarlama gibi fonksiyonlar sonucu oluşan karı ifade ederken, rutin-dışı karlar ise mevcut vergi düzenlemelerinin kavrayamadığı müşteri bilgilerinin kullanılması ve marka değeri gibi unsurlardan kaynaklanan karları ifade eder. OECD rutin karların tespitinde endüstri ve iş zinciri (*business line*) bazında sabit oranların kullanılmasına, yani üzerinde anlaşılacak sabit bir oran ölçüsünde rutin karın ayrıştırılmasına sıcak bakmaktadır. İzleyen aşamada, rutin karların içinde maddi olmayan duran varlıklar, sermaye, risk faktörlerinden kaynaklanan kısmı (v) ayrıştırılırsa;

$(y)-(v) = (w)$ yeni vergileme hakkı yani Tutar A'yı vermektedir. Nihai aşamada ise, bu tutarın, her idareye kendi bünyelerinde gerçekleşen satış tutarları oranında dağıtılması planlanmaktadır²¹².

A Tutarının hesaplanmasında ÇUŞ'ların A Tutarı kapsamında yeni bir vergileme hakkının olup olmadığının bulunması konusunda faaliyet testi ve gelir eşiği testinin belirlenmesi gerekmektedir²¹³.

i) Faaliyet Testi: Çuş'ları vergiye tabi tutmayı mümkün kılan fiziksel bir varlıkları olmaksızın pazar ülkesinin ekonomisine nasıl katıldıklarını ortaya koymaktadır. Otomatik dijital hizmetler ve tüketiciye yönelik ticari faaliyetler olarak iki kategoriye ayrılmıştır. Otomatik dijital hizmetler ve tüketiciye yönelik ticari faaliyetlerdir²¹⁴.

²¹² Sevim, A.y.

²¹³ Biçer, Özmen, A.y.

²¹⁴ Bu hizmetlerin detayları için Bknz. OECD, Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing. 2022.

ii)Gelir Eşiğı Testleri: maliyetleri bir ciro eşiğı ile karşılayacak olan ÇUŞ'lar hedeflenmiştir. Aynı zamanda makul miktarda yeniden dağıtılacak karı olan ÇUŞ'lar dahil edilmektedir. Gelir eşiğı testi iki bölümden oluşmaktadır;

- 20 Milyar Euro yıllık konsolide ciro,
- Yurt dışı karları üzerinden %10 kar eşiğı
- **B Tutarı:** Emsallerine Uygunluk İlkesi 'ne göre ÇUŞ'ların ilgili ülkede fiziki bir varlığının bulunması ve bu varlıklarla pazarlama ve dağıtım gibi işlevler yüklenmesi gerekmektedir. B tutarının belirlenmesinde geleneksel iş yeri kavramı ve emsallere uygunluk ilkesi benimsenmektedir. Temel düzeydeki pazarlama ve dağıtım aktivitelerinden doğan karların emsal bedel prensibince tespit edilmesi ile Tutar B'ye ulaşılır. Yine uluslararası düzeyde uygulanan sabit getiri oranlarının uygulanması ile ilgili vergi idaresinin talep edeceği vergi bulunmuş olacaktır. Böylelikle basitleştirilmiş bir sabit getiri hesaplaması ile pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine yönelik transfer fiyatlandırması uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların önüne geçilmesi planlanmaktadır. Tutar B, emsallere uygunluk ilkesinin temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanmasını kolaylaştırmak için kullanılan bir mekanizmadır²¹⁵.
- **C Tutarı:** Bu tutarın da yine yeni vergileme hakkı ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bilindik transfer fiyatlandırması ve iş yeri kurallarının olaya tatbik edilmesi sonucunda, yerleşik çok uluslu grup şirketinin Tutar (B)'yi aşan bir kar elde ettiği kanaatine varılırsa ilgili vergi idaresine ekstra bir kar tahsis edilecektir. OECD, böyle durumlarda, devletlerce karşılıklı anlaşma ve tahkim gibi ihtilaf önleyici ve çözücü müesseselerin devreye sokulmasını dikte edeceğini belirtmektedir. Tutar (C), vergi kesinliği – A Tutarı için çifte vergilendirmeyi önlemeye izin verecek bir ihtilaf önleme ve çözüm mekanizmalarıdır.”

²¹⁵ OECD(2024e), Pillar One- Amount B, 2024, https://www.oecd.org/en/publications/pillar-one-amount-b_21ea168b-en/full-report.html. E.t. 04.10.2024.

Birinci sütun kapsamında A Tutarı'nın belirlenmesi ve uygulanması Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Convention to Implement- MLC) ile sağlanacaktır. Çok Taraflı Anlaşma Tutar A'nın nasıl hesaplanacağı, çifte vergilendirmeyi önlemenin nasıl sağlanacağı ve diğer tüm unsurları içermektedir²¹⁶.

1.2.2. Sütun 2 (Pillar Two)

OECD tarafından koordine edilen iki ayaklı çalışmanın ikinci ayağı Sütun 2 (Pillar Two), bazı dijital şirketler ile diğer ÇUŞ'lar için "küresel asgari kurumlar vergisi" uygulamasını kapsamaktadır. Birinci sütun çok büyük ÇUŞ'ları hedefleyen ve kapsama giren ÇUŞ'ların Pazar ülkelerde vergilendirilmesini sağlayan yapı taşı iken, Sütun 2 küresel ölçekte büyük olan ÇUŞ'ların küresel vergi oranının en düşük %15 olmasını sağlayan yapıtaşıdır.

Sütun 2 temelde en büyük ve en karlı ÇUŞ'ların karlarının faaliyet gösterdikleri ülkeler arasında daha adil bir şekilde dağıtılmasını hedeflemektedir. Bu bağlamda, BEPS projesinin 13.Eylem maddesi (ülkeden ülkeye raporlama-country by country reporting) kapsamında belirlenen yıllık konsolide grup cirosu 750 Milyon Euro'yu aşan çok uluslu şirketler, 2023 yılından itibaren asgari %15'lik bir vergi oranına (literatürde *küresel asgari vergi* olarak kavramsallaştırılmıştır) tabi olacaklardır²¹⁷. İkinci sütun ile birlikte en karlı ÇUŞ'lardan ek olarak 150 milyar dolardan fazla vergi toplanması ve dünya çapında daha adil vergilendirme hakkının dağıtılması hedeflenmektedir²¹⁸. İlk etapta 141 kapsayıcı çerçeve üyesi ülkelerinin 137'sinin kabul ettiği İki Sütunlu Çerçeve Anlaşması'nda küresel asgari kurumlar vergisi oranının %15 olması gerektiği belirtilmiştir. Günümüzde son olarak 28 Mayıs 2024 tarihi itibarıyla 142 kapsayıcı çerçeve üyesi tarafından İki Sütunlu Kapsayıcı Çerçeve Anlaşması kabul edilmiştir²¹⁹.

OECD'nin 2 Sütunlu Çözüm Beyanının²²⁰ ikinci sütununa göre ÇUŞ'ların bir bölgede asgari oranının altında vergilendirilen karı olduğunda ilave vergi tahsil edilecektir.

²¹⁶ A.y.

²¹⁷ OECD (2021a), a.y.,

²¹⁸ Biçer, Özmen, a.y.,

²¹⁹ OECD(2023c), Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 11 July 2023, <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2023/07/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.html>. E.t. 03.10.2024.

²²⁰OECD (2023c), a.y.,

Ancak bunun yapılabilmesi için o bölgede ÇUŞ'ların ortalama efektif vergi oranının hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan efektif vergi oranı asgari oranının altında kaldığı durumlarda efektif oran ile asgari oran arasındaki farka dayalı bir vergi tahsil edilecektir²²¹.

OECD, Sütun 2'nin nasıl uygulanması gerektiğine dair ilgili yol haritasını 20 Aralık 2021'de, Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunları Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Modeli Kuralları (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules-GloBE) açıklamıştır²²².

Sütun 2 düzenlemeleri, Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları (Global Anti-Base Erosion-GloBE) ve Vergiye Tabi Olma Kuralı (Subject To Tax Rule-STTR)'ndan; GloBE Kuralları ise 3 bileşenden oluşmaktadır;

- Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusive Rule-IIR)
- Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payments Rule-UTPR),
- Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Vergi Kuralı (QDMTT)

GloBE Kuralları ülkelerin kendi kurumlar vergisi oranını belirleme olanağı tanıırken ÇUŞ'ların düşük vergilendirilen veya hiç vergilendirme yapılmayan ülkelerdeki işyeri ve iştiraklerinin asgari bir vergiye tabi tutulmasını sağlamaktadır. Sütun 2 kapsamında %15 asgari kurumlar vergisi oranı ile bir ÇUŞ karını vergi cennetlerine kaydırsa bile bu gelir yine de %15 asgari oranla vergiye tabi olacaktır. Böylece asgari vergi ülkelerin vergi rekabetine bir taban oluşturacak ve zamanla vergi cennetlerinin etkisinin azalmasına neden olabilecektir²²³.

Model Kurallar, Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Vergi Kuralı (QDMTT), Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR) ve Yetersiz Vergilendirilen Ödemelere İlişkin Kuralı'ı (UTPR) kapsamaktadır. Ek olarak bu rapor, İkinci Sütunun 2022 yılında yasalaşması ve 2023 yılında yürürlüğe girmesini ve UTPR'nin 2024 yılında yürürlüğe girmesini hedeflemektedir. Ancak, hem Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı'nın (IIR) hem de Düşük

²²¹ OECD(2021c), a.y..

²²² A.y.

²²³ OECD(2021e), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy". OECD Publishing, s.14. <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/07/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.html>. E.t. 03.10.2024.

Vergilendirmeye Tabi Ödemelere İlişkin Kural'ın (UTPR) yürürlüğe girmesinin bir yıl ertelenmesi ihtimal dahilinde tutulmuştur. Başka bir deyişle IIR, 31 Aralık 2023 veya sonrasında başlayan vergi yıllarında yürürlüğe girerken; UTPR, 31 Aralık 2024 veya sonrasında başlayan vergi yıllarında geçerli olacaktır²²⁴.

Küresel asgari kurumlar vergisi ile hedeflenen uluslararası vergi rekabetinin sonucunda oluşan sıfır veya çok düşük oranlı kurumlar vergisi uygulamalarına son vermek ve ÇUŞ'ların gelir elde ettikleri ülkelerde de vergi ödemelerinin sağlanması hedeflenmiştir²²⁵. Bu vergi esasen küreselleşme ile birlikte güçlenen ÇUŞ'lara karşı devletin egemenlik gücüne dayanan vergi alma hakkını çifte vergilendirme anlaşmalarında olduğu gibi diğer ülkelerle iş birliği içinde kullanılmasını sağlamaktır. Bunun için öngörülen yeni vergi vergilendirilmeyen ama vergilendirilmesi gereken tutarı hedeflemektedir²²⁶.

2. KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN UYGULAMA YÖNTEMLERİ

OECD, Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklı Vergi Zorlukları kapsamında ele aldığı Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralı olan GloBE Kuralları raporlarını şu şekilde kronolojik sıralamayla yayınlamıştır;

OECD/G20 BEPS Projesi,

- Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)- Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorlukları – Küresel Anti-Temel Erozyon Modeli Kuralları (İkinci Sütun) **20 Aralık 2021**²²⁷
- Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition- Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorlukları – Küresel Anti-Temel

²²⁴ Ramazan Biçer, Nuri Özmen, "Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Çok Uluslu Türk Şirketlerine Etkileri", Vergi Dünyası, Sayı:511, 2024, <https://www.vergidunyasi.com.tr/banner/kuresel-asgari-vergi-uygulamaları-ve-türk-cok-uluslu-sirketlerine-etkileri>. E.t. 02.10.2024.

²²⁵ Mazars, a.e s.1-2.

²²⁶ Kahraman, a.y.

²²⁷ <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. 20 Aralık 2021. E.t. 03.10.2024

Erozyon Modeli Kurallarına İlişkin Yorumlar (İkinci Sütun), Birinci Baskı, **14 Mart 2022**²²⁸,

- Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules- Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorlukları – Küresel Anti-Temel Erozyon Modeli Kurallarına İlişkin Birleştirilmiş Yorum (2023), **24 Nisan 2024**²²⁹.

GloBE Kurallarının uygulanması ve idaresindeki tutarlılık, ÇUŞ'ler için öngörülebilir sonuçlar sağlayan ve çifte veya aşırı vergilendirme riskini önleyen şeffaf ve kapsamlı bir vergilendirme sistemi ile sonuçlanmayı amaçlamaktadır.

GloBE Kuralları, bir ÇUŞ'un bir ülkede fazla karı üzerinden ödenen toplam vergi tutarını asgari orana getiren bir Tamamlayıcı Vergi (Top-up Tax şeklinde belirtilmiş)- yani bir IIR ve bir UTPR- sistemi uygulamaktadır. Bu Ek Vergi, bir teşebbüsün geliri üzerinden alınan tipik bir doğrudan vergi olarak işlememektedir. Bunun yerine, vergilendirme yetkisi temelinde hesaplanan fazla kârlara uygulanır ve yalnızca bu kârların belirli bir yılda asgari oranın altında vergiye tabi olduğu ölçüde uygulanmaktadır²³⁰.

GloBE Kuralları kapsamında uygulanan vergi, gelir üzerinden alınan tipik bir doğrudan vergiden ziyade, bir ÇUŞ Grubu içindeki düşük vergilendirilmiş gelir havuzlarını belirlemek için standartlaştırılmış matrah ve vergi hesaplama mekaniklerini kullanan ve ÇUŞ'ların her bir vergilendirme yetkisinde bu gelir üzerindeki efektif vergi oranını asgari orana indirgeyen koordineli bir vergi yükü uygulayan uluslararası bir alternatif asgari vergidir. GloBE Kurallarının bir Tamamlayıcı Vergi (Top-up Tax) olarak

²²⁸ <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>. 14 Mart 2022. E.t. 03.10.2024.

²²⁹ <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>. 24 Nisan 2024. E.t. 03.10.2024.

²³⁰ Bölüm 1: Küresel Matrah Aşındırma Önleme Kuralları (GloBE Rules) Kapsamını
Bölüm 2: GloBE kapsamında Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR) ve Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (UTPR)'nın uygulanmasını ve nasıl tahsil edileceğini,
Bölüm 3: Çok uluslu şirket grubundaki her bir şirket için GloBE gelir veya zararının belirlenmesi ve bu şirket için atfedilecek vergilerin hesaplanması,
Bölüm 4: Düzeltilmiş kapsamlı vergilerin tanımı ve hesaplanması,
Bölüm 5: Faaliyette bulunulan yerdeki efektif vergi oranının hesaplanması ve düşük vergili yerlerde bulunan ÇUŞ'lara uygulanacak ilave vergiyi belirleme kuralları,
Bölüm 6: ÇUŞ kapsamında satın almalar, elden çıkarmalar ve ortak girişimlere ilişkin kurallar,
Bölüm 7: GloBE kurallarının vergi tarafsızlığı ve dağıtım rejimlerine uygulanması,
Bölüm 8: Bilgi dosyalama gerekliliklerini ve herhangi bir güvenli liman uygulaması da dahil olmak üzere GloBE kurallarının idari yönlerini,
Bölüm 9: Belirli geçiş kurallarının belirlenmesini,
Bölüm 10: GloBE kurallarında kullanılan terimleri ve kavramları ortaya koymaktadır. OECD, a.e. s.9.

tasarlanması, her bir ülkede kurallar kapsamında ödenecek toplam artan vergi tutarının efektif vergi oranının asgari oranı aşmasına neden olmamasını sağlayarak GloBE Kurallarının koordineli bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte, IIR ve UTPR'nin Tamamlayıcı Vergi olarak tasarlanması, bir ülkenin bu kuralları kendi iç hukukunda bir kurumlar vergisi sistemi altında yasalaştırmasını kısıtlamamaktadır²³¹.

GloBE Kurallarının uygulanmasını, önceki dört mali yılın en az ikisinde yıllık konsolide gelirleri 750 milyon Euro'ya eşit veya daha fazla olan Çok Uluslu Şirket Grupları ile sınırlamaktadır. Bu kapsam kuralları, daha küçük Grupların ve tamamen yerel Grupların GloBE Kurallarından etkilenmemesini sağlar. Daha sonrasındaki bölümlerde Hariç Tutulan Kuruluşlar olan kuruluşların GloBE Kurallarına tabi olmadıklarını da açıklığa kavuşturulmaktadır²³². Bunlar devlet kurumları, uluslararası organizasyonlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik ve yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım araçları GloBE kurallarından istisna tutulmuştur²³³.

GloBE kapsamında kullanılacak asgari vergi oranı %15 olarak belirlenmiştir. GloBE, ülkelerin kendi kurumlar vergisi oranlarını belirlemesine olanak tanımak ile birlikte ÇUŞ'ların düşük vergi uygulanan ya da hiç vergilendirme yapılmayan ülkelerdeki iş yeri ve iştiraklerinin asgari bir vergiye tâbi tutulmasını öngörmektedir. Başka bir ifadeyle GloBE, üzerinde uzlaşılmış asgari vergi oranının altında bir efektif vergi oranına (Effective Tax Rate-ETR) tâbi ÇUŞ'ların yabancı kaynaklı kârları üzerinde bir "tamamlayıcı vergi (top-up tax)" uygulamasını gerektirmektedir. Asgari vergi ile düşük efektif vergi arasındaki fark vergilendirilmemiş kârlara uygulanacak tamamlayıcı vergiyi belirleyecektir²³⁴.

ÇUŞ'lar efektif vergi oranlarını faaliyette bulundukları her ülke için hesaplayacak ve ülkelere göre kendi efektif vergi oranları ile %15 asgari oran arasındaki farka karşılık gelen tamamlayıcı vergiyi ÇUŞ'un nihai ana kuruluşunun bulunduğu ülkede ödeyecektir²³⁵. Tamamlayıcı verginin nasıl belirleneceği konusunda iki temel mekanizma

²³¹ A.y.

²³² A.e. s.18.

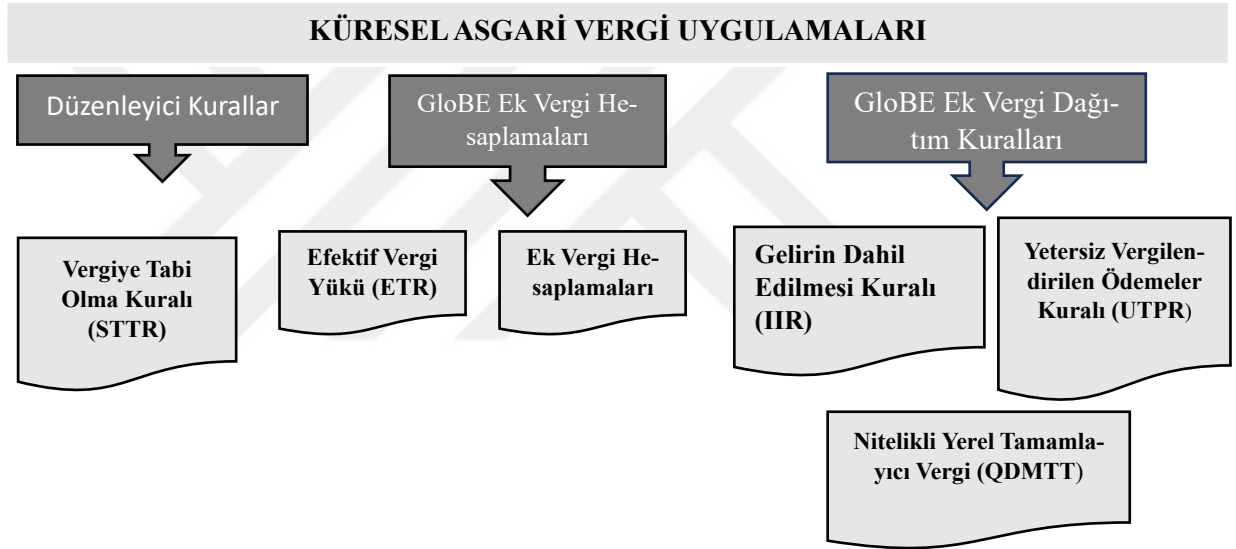
²³³ A.e. s. 27.

²³⁴ Mustafa Cemil Kara, "Küresel Düzlemde Çok Uluslu Şirketlerin Asgari Oranda Kurumlar Vergisi Ödeme Yükümlülüğü", **Maliye Dergisi**, 2024, Sayı: 186, s.150.

²³⁵ A.e. s.9.

mevcuttur; eğer ana şirket tamamlayıcı vergiyi ödemeyecekse IIR, ya da tam tersi vergi grup içi ödeme yapan bir şirketten tahsil edilirse UTPR uygulanacaktır²³⁶. Bu mekanizmalar tamamlayıcı verginin toplanma şekilleri olarak gösterilmektedir²³⁷.

Özetle, ÇUŞ Grubunun küresel efektif vergi oranının %15'in altında kalması halinde, düşük vergilendirilmiş ülkelerin tespit edilmesi ve her bir ülke özelinde ek vergi hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan bu ek vergilerin ÇUŞ Grubu içinde hangi ülke ve kurum tarafından toplanacağını düzenlemek amacıyla bazı mekanizmalar oluşturulmuştur. Bu kapsamda İkinci Sütun'u oluşturan, ek vergi dağıtım ve tahsilat kuralları aşağıdaki şekilde yer almaktadır²³⁸.



GloBE Kurallarında yer alan bazı tanımlamalara göre kuralların işleyişi ve mekanizmasının belirlenmesi gerekmektedir. Kuralların uygulamada hangi ülkede ve hangi şirkette geçerli olacağı ifade edilen şirket türleri ve hiyerarşisi önem arz etmektedir. Bu tanımlar OECD raporlarında yer almaktadır.

²³⁶ A.e. s.36.

²³⁷ Joachim Englisch, "International Effective Minimum Taxation – Analysis of GloBE (Pillar Two)", **University of Muenster-Faculty of Law**, 2021 s.4, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3829104. E.t.03.10.2024.

²³⁸ Ramazan Biçer ve diğerleri, "Küresel Asgari Vergi Uygulamaları ve Türk Çok Uluslu Şirketlerine Etkileri", Hakemli Makale, **Vergi Dünyası**, Cilt:43, Say:511, 2024, s. 64.

2.1.Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Minimum Asgari Vergi (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax-QDMTT)

GloBE kurallarının 10. Maddesinde yer alan Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Asgari Vergi (QDMTT), bir ülkenin kendi iç mevzuatında yer alan ve belirli şartları sağlayan bir asgari vergi olarak tanımlanmaktadır²³⁹. QDMTT bir ülkede bulunan tüzel kişiliklerin yerel fazla karlarını (domestic Excess Profits), GloBE Kurallarıyla eşdeğer şekilde belirleyen, bir mali yıl için yurt içinde hesaplanan fazla kar üzerinden yurtiçi vergi yükümlülüğüne %15 oranına yükseltmek için GloBE kurallarıyla uygulanan ve yönetilen bir asgari vergidir²⁴⁰.

“QDMTT kaynak ülkeye vergilendirme hakkı tanıdığı için diğer kurallara göre öncelikli uygulanma hakkı vardır. Böylece düşük vergilendirilmiş gelire ilişkin ek vergiyi tahsil edecek olan ülke, ilgili gelirin oluştuğu kaynak ülke olacaktır. QDMTT ile hesaplanan ve tahsil edilen vergi tutarı ÇUŞ grubu içinde diğer yöntemlerle tahsil edilecek ek vergiden mahsup edilecektir. Bu bakımdan QDMTT, bir ülkenin kendi ülkesinden elde edilen gelir üzerindeki birincil vergilendirme hakkını güçlendirmektedir²⁴¹. ”

GloBE kuralları yerel asgari vergilerin benimsenmesini desteklemektedir. GloBE'nin yerel tamamlayıcı vergiyi benimsenmesi, kaynak ülkeye ilk vergi hakkını koruma hakkı verir ve böylece GloBE tamamlayıcı vergisini toplayan ülkeyi IIR veya UTPR uygulayan bir ülkeden gelirin kazanıldığı ülkeye geçirir. OECD, QDMTT'lerin "GloBE kapsamındaki herhangi bir yükümlülüğe karşı tamamen mahsup edilebilir" olarak tanınacağını belirtmiştir²⁴². OECD Kapsayıcı Çerçevesi, yakın tarihli idari rehberliğinde kaynak ülkelerin QDMTT'lerinin hissedar düzeyindeki vergilere göre öncelikli olacağını ve diğer kaynak ülke yerel vergileriyle aynı şekilde ana ülke tarafından hissedar düzeyinde uygulanan vergilere karşı mahsup edilebilir olarak değerlendirileceğini doğrulamıştır²⁴³. QDMTT'nin genel işleyişi şekil 2.2'de gösterilmiştir;

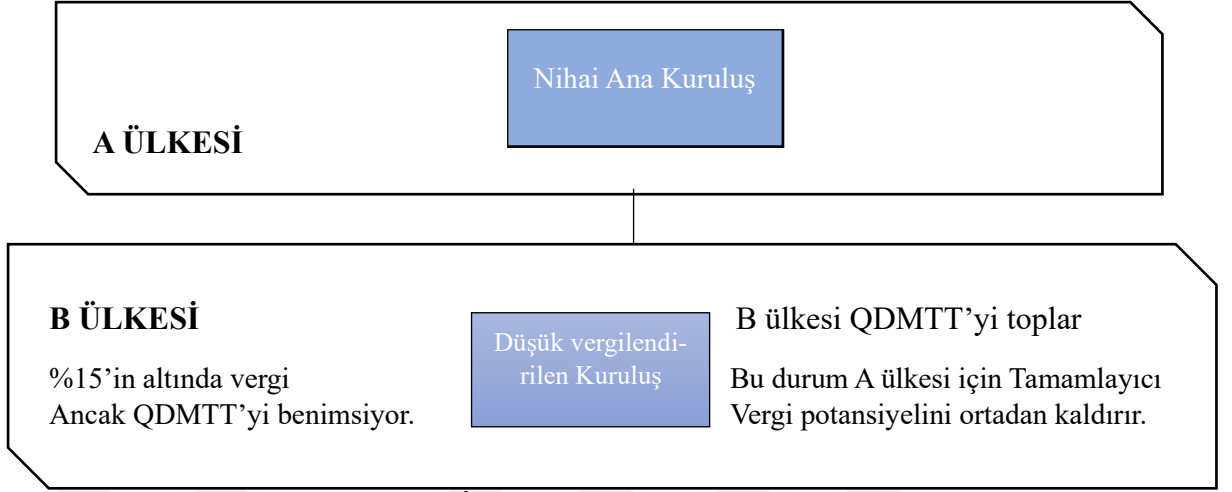
²³⁹ OECD (2021d), a.y.,

²⁴⁰ A.y.

²⁴¹ Biçer ve diğerleri, “Küresel Asgari Vergi Uygu...”, s.67.

²⁴² OECD (2023d), The Pillar Two Rules in a Nutshell, 2023, s.1. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>. E.t. 05.10.2024.

²⁴³ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two), 2023, s. 69. <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>. E.t. 05.10.2024.



Şekil 2.2. QDMTT'nin Temel İşleyişi

Kaynak: Allison Christians ve diğerleri, A Guide for Developing Countries on How to Understand and Adapt to the Global Minimum Tax, 2023, s. 7. https://www.iisd.org/system/files/2023-06/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final_0.pdf. E.t. 05.10.2024.

İkinci Sütun yaklaşımıyla ülkelere yerel düzeyde düşük vergilendirilmiş işletmelerinin tamamlayıcı vergilerini toplamak için QDMTT olanağı da sunulmaktadır²⁴⁴. Yur-tiçi gelirlere uygulanan bu vergi IIR'in yabancı ülkede (şirketin mukim olduğu) uygulan-masının önüne geçerek küresel asgari kurumlar vergisinin kaynak ülkede kalmasını sağ-lamaktadır. Küresel asgari kurumlar vergisi matrahına ilişkin yerel kurumlar vergisi yü-kümlülüğünün %15 efektif vergi oranına yükseltilmesi için QDMTT özellikle gelişmekte olan ülkelerde pratik ve uygulanabilir bulunmuştur²⁴⁵.

Ülkeler QDMTT'yi uygulama ve mevzuatlarına koyma konusunda serbesttirler. GloBE kurallarının sıralamasına göre QDMTT ek verginin kaynak ülkede tahsil edilme-sini amaçlandığından, uygulanmaması halinde bu gelir başka bir ülkeye aktarılabilir ola-caktır. Özetle yerel asgari bir vergi QDMTT şartlarını sağlaması halinde o ülkedeki her-hangi bir şirket tarafından ödenen herhangi bir QDMTT Sütun 2 kapsamındaki herhangi bir yükümlülüğe karşı tamamen mahsup edilebilmektedir²⁴⁶.

Küreselleşme ile gelişmekte olan ülkelerin yatırımları kendi ülkelerine çekmek istemleri sonucunda daha fazla vergi teşviki sunması diğer ülkeler bakımından zarar

²⁴⁴ Niels Bammens, Dieter Bettens, "The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives" Inter Tax, Cilt:51, Sayı:2, 2023, s.155.

²⁴⁵ Kara, a.e. s.152.

²⁴⁶ Biçer ve diğerleri, "Küresel Asgari Vergi Uyg....", s.68.

verici olmuştur. GloBE kuralları bu kapsamda vergi teşviklerinin etkinliği azaltmaktadır. Efektif vergi oranını %15 asgari oranın altına düşüren vergi teşvikleri dolayısıyla kaynak ülkelerinin vazgeçtikleri bu vergi gelirin GloBE kuralları uygulayan diğer ülkelere tahsil edilmesi gerektiğinden, kaynak ülkelerin vergi tabanını korumak adına, ÇUŞ'ların bağlı işletmelerine uyguladıkları efektif vergi oranını %15'e çıkartabilecek QDMT ile bunun önüne geçilmesi planlanmaktadır²⁴⁷.

2.2.Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusive Rule-IIR)

GloBE kurallarının dört ana unsurundan biri olan IIR kuralına göre, öncelikle her ülkede uygulanan efektif vergi oranı hesaplanmaktadır. Eğer çok uluslu bir işletme bir ülkede %15 asgari oranından daha düşük oranda vergilendirilmiş ise şirketin ana işletmesinin bulunduğu ülkeye ilave vergileme hakkı tanınmaktadır²⁴⁸. Düşük vergilendirilmiş ülkelerdeki fazla kar üzerinden hesaplanan ek vergilerin tahsilatının ana mekanizmasıdır.

IIR, temelde Kontrol Edilen Yabancı Kurum (Controlled Foreign Company) Kazancı kurallarına benzer şekilde çalışmaktadır. Bu bağlamda, kontrol edilen yabancı kurum gelirlerinin efektif vergi oranının altında vergilendirildiği durumlarda, hissedar olarak nihai ana şirket düzeyinde söz konusu kontrol edilen kurum kazancının matraha dahil edilmesi ve o ülkede vergilendirilmesi gerekecektir²⁴⁹.

*“Çok uluslu bir şirket, düşük vergi oranına tabi ülkede bulunan iştiraklerinin fazla karlarının vergilendirilmesini sağlamak amacıyla, ilgili fazla karların ana şirketin gelirlerine ilave edilerek ana şirketin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesi yoluyla uygulanacaktır. Yani düşük oranda vergilendirilen iştirakin ana şirketinin bulunduğu diğer ülkelere ilişkin ek vergi tahsilatları yaparak grubun efektif vergi oranını %15'e getirecektir.”*²⁵⁰

Mali yıl boyunca herhangi bir zamanda düşük vergilendirilmiş bağlı şirkete doğrudan ya da dolaylı olarak öz sermaye payına sahip bir ara ana şirketin IIR'yi uygulaması ve bağlı kuruluştaki hissesi oranında tamamlayıcı vergi ödemesi gerekmektedir. Nihai ana işletme IIR'yi uygularsa diğer tüm ara ana işletmelerin IIR'yi uygulama yükümlülüğü

²⁴⁷ A.e. s. 153.

²⁴⁸ A.e. s.34.

²⁴⁹ Biçer, Özmen, a.y.

²⁵⁰ Biçer ve diğerleri, “Küresel Asgari Vergi Uyg.,” s. 69.

ortadan kalkmaktadır. Bu uygulama GloBE kurallarında Top-Down Approach yani tepeden aşağıya yaklaşıma göre birçok bağlantılı şirketi bulunan ana şirkete IIR'yi uygulama önceliği vermektedir²⁵¹.

Düşük vergili ülkede QDMTT'nin bulunmaması halinde IIR kapsamında Nihai Ana İşletme grubun tüm ek vergi tahsilatını gerçekleştirmektedir. Nihai ana işletmenin IIR uyarınca tahsil edeceği asgari vergi, ek vergi alınacak işletmeler üzerindeki sahiplik payları oranında tahsil edilecektir. IIR, nihai ana işletmeden başlayarak yukarıdan aşağıya bir yaklaşım uygulamakta ve nihai ana işletmenin IIR'yi benimsememiş bir ülkede bulunması halinde, IIR'yi benimseyen ülkede bulunan ve sahiplik zincirindeki bir sonraki en yukarıdaki kuruluş ek vergiye tabi olacaktır²⁵².

Tepeden aşağıya yaklaşımına sadece kısmi sahiplik kurallarına (Kısmen Sahip Olunan Ana İşletme) göre istisna getirilmiştir. Özsermayesinin %20'den fazlası grup dışı bir şirket ve kişi tarafından sahip olunan ana şirket olarak tanımlanan "Kısmen Sahip Olunan Ana İşletme" IIR'yi öncelikli olarak uygulama hakkına sahiptir. Bu durumda, bir ÇUŞ grubunun bağlı şirketlerine ait düşük vergilendirilmiş gelirlerin, nihai ana işletme ya da herhangi bir ana şirketin fiilen sahip olmadığı gelire dair IIR'yi uygulaması gerekmeden "kısmen sahip olunan ana işletme" vasıtasıyla asgari bir vergilendirmeye tâbi tutulması sağlanmaktadır²⁵³.

Kısmi sahiplik kurallarının, ana şirketlerin ödeyecekleri tamamlayıcı verginin, kısmen sahip olunan ana şirketçe ödenmesi gereken tamamlayıcı vergi miktarı kadar azaltılmasını sağladığı söylenebilmektedir. Böylece çifte ya da çoklu vergilendirme önlenmiş olmaktadır. Zira tamamlayıcı verginin sadece bir defa ödenmesi esastır²⁵⁴.

Gelire dahil etme kuralına ülkelerin kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının bir tamamlayıcısı olarak bakılmaktadır. Özetle ÇUŞ'ların faaliyette bulundukları ülkelerde asgari veri oranının altında efektif vergi oranı ile vergilendirilmesi durumunda devreye girmektedir. ÇUŞ'ların yetersiz vergilendirilmiş gelirine dair ana şirkete

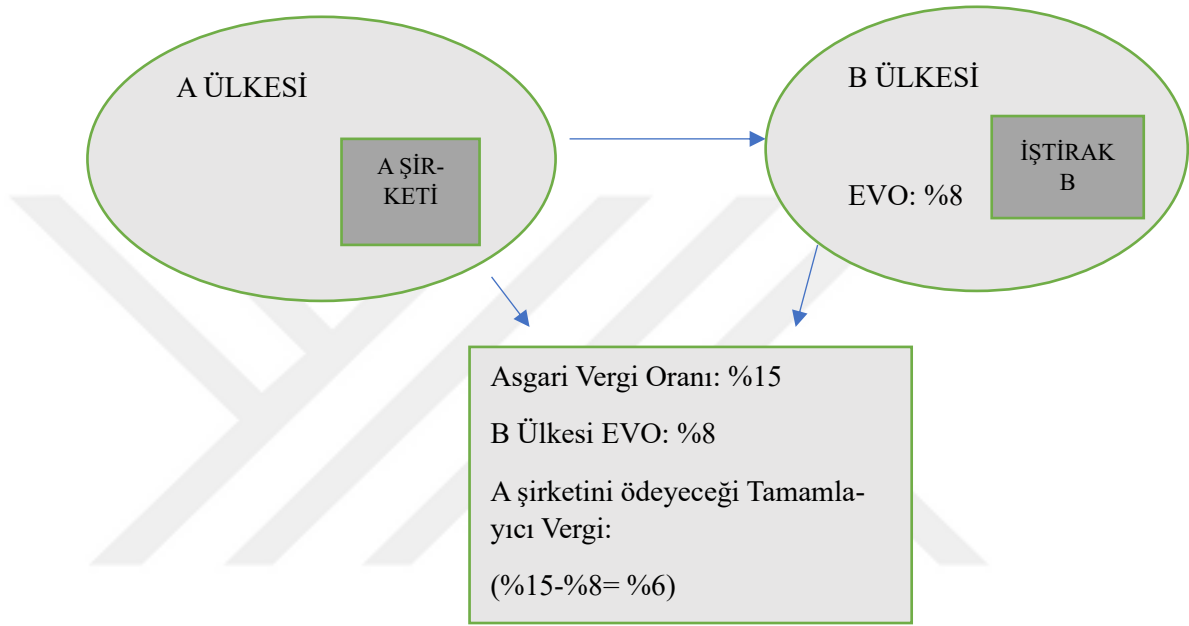
²⁵¹ OECD (2021), a.e., s.37

²⁵² A.y.

²⁵³ OECD (2021), "Model Rules... Paragraf: 2.1.4., s.11.

²⁵⁴ Kara, "Küresel Düzlemde Çok Ul...", s. 151. OECD (2021), "Model Rules..., Paragraf: 2.1.4.,2.1.5.", s.11-12.

tamamlayıcı vergi yükümlülüğü getirilmektedir²⁵⁵. Bu şekilde ÇUŞ'ların kazançları asgari de olsa bir vergilendirmeye tabi olacaktır. Başka bir ifadeyle, bu kuralla birlikte mukim ülkelere kontrol edilen yabancı kurum kazançları üzerinde, bu gelir kaynak ülkede asgari oranın altında vergilendirilmişse geri vergilendirme hakkı vermektedir²⁵⁶. Gelire dahil etme kuralını aşağıda yer alan örnek üzerinden anlatmak mümkündür;



Şekil 2.3. Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Örnek)

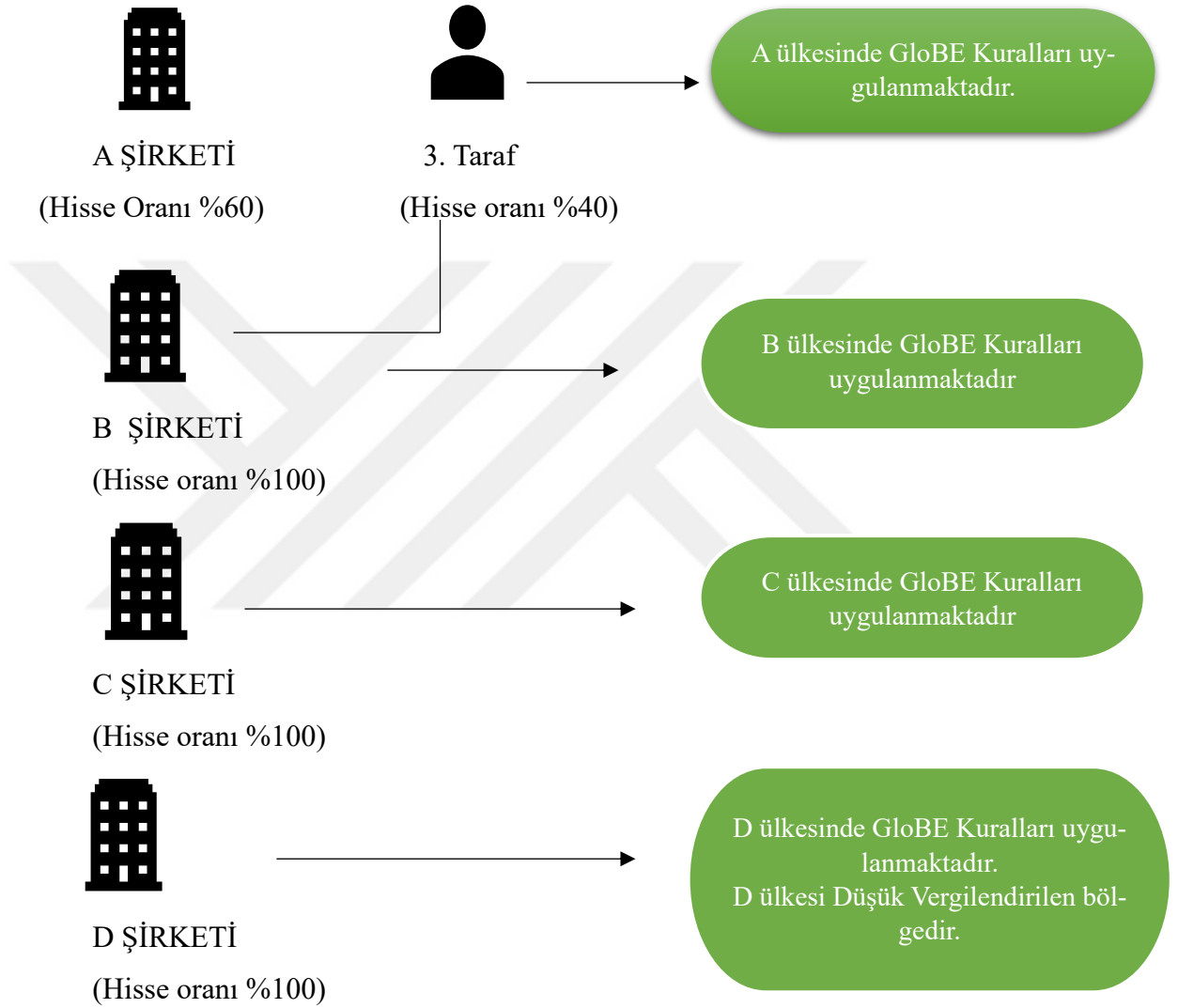
A ülkesinde yer alan Nihai Ana İşletme, B ülkesi ise A şirketinin iştiraki konumundadır. B ülkesinde hesaplanan efektif vergi oranı %8 asgari oran %15'in altında kalmıştır. B ülkesinde IIR kuralını uygulamıyor ise bu durumda Nihai Ana İşletme A şirketi tamamlayıcı vergiyi ödeyecektir.

IIR ana şirketin bulunduğu ülkede uygulanacaktır. Uygulaması sonucunda ortaya çıkan vergi aynı ülkede tahsil edilecektir. Grup şirketlerinin her bir düşük vergilendirilen ülke için hesaplanan ek vergiler IIR'ye göre ana ülkede tahsil edilmektedir. Ancak ana ülkenin bulunduğu ülkenin düşük vergilendirilmiş ülke olması durumunda IIR bu ülkede bulunan diğer grup şirketleri için geçerli olmayacaktır. Kısacası düşük vergili ülkede

²⁵⁵ A.y. s.153.

²⁵⁶ Claudio Cipollini, "GloBE Proposal and Possible Carve-Outs : Is There a Future for Preferential Tax Regimes?", World Tax Journal, 2020, Sayı: 12, Cilt:2 s. 223.

bulunan şirketler için hesaplanan fazla kar ana şirketin vergi matrahına dahil edilecektir. OECD'nin yayınladığı dokümanda IIR uygulaması için verilen örnek şu şekildedir²⁵⁷;



Şekil 2. 4. IIR'nin Uygulanması

- “Şekilde verilen A, B, C ve D ülkeleri aynı grup içerisinde yer almaktadır. Şirketlerin bulunduğu ülkelerde GloBE kuralları uygulanmaktadır.

²⁵⁷ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), **Examples**, 2022. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>. E.t. 06.10.2024

- D ülkesi düşük vergilendirilen ülkedir. D ülkesinde mukim grup şirketlerine ek vergilendirme uygulanması gerekmektedir.
- A ülkesinde GloBE kuralları kapsamında IIR uygulanmaktadır. Bu kapsamda D ülkesinde ortaya çıkan ek verginin toplanmasında hak sahibi olabilecektir. Ancak bu örnekte bölünmüş sahiplik (A şirketi ve 3. Taraf Gerçek kişi) söz konusudur.
- Bölünmüş sahiplik durumunda Yukarıdan Aşağı Yaklaşımı (Top-Down Approach) ile IIR kapsamında ek vergi toplama hakkı bir sonraki şirket olan B şirketine devrolmaktadır.
- Bu örnekte B şirketinin hisse oranları %100 olduğundan B şirketi IIR kapsamında tüm ek vergiyi toplayacak ve böylece A ülkesinde mukim grubun nihai ana şirketi olan A şirketinin ayrıca IIR hesaplamasına gerek kalmayacaktır. B şirketinin topladığı vergiler grubun toplam ek vergisinden mahsup edildiğinde geriye ödenmesi gereken bir ek vergi kalmayacaktır²⁵⁸.

2.3. Farklı Vergilendirme Uygulamasına Geçiş Kuralı (Switch-Over Rule-SOR)

IIR ülkelerin tamamlayıcı vergisi olarak dikkat çekmektedir. IIR'nin uygulanması ile birlikte ÇUŞ'ların nerede olursa olsun küresel gelirin asgari bir vergiye tabi olarak vergi rekabetini azaltacağı düşünülmektedir. Bunun yanı sıra asgari oranın ülkeler arasında eşit şartlarda vergi rekabetini sağlayacağı ve çifte vergilendirme riskini de azaltacağı beklenmektedir²⁵⁹.

IIR kapsamında yabancı bağlı şirketler kadar yabancı iş yerlerine de uygulanması gerekmektedir. Temelde vergi anlaşmalarına geçiş için kullanılacak bu kuralın tasarlanması bu amaca istinaden geliştirilmiştir. Bu kural mukim ülkedeki vergilendirme uygulamasında istisna yönteminden mahsup yöntemine geçişe izin vermektedir²⁶⁰. Bu geçiş yalnızca belirli bir daimî işyerine atfedilen gelirin veya gayrimenkullardan elde edilen kazançların asgari oranın altında bir efektif vergiye tabi olması durumunda mümkün olacaktır²⁶¹.

²⁵⁸ Biçer ve diğerleri, "Küresel Asgari Vergi Uyg...", s.70.

²⁵⁹ Cipollin, a.e., s.223.

²⁶⁰ Biçer, Özmen, a.y.

²⁶¹ A.y.

Diğer bir ifade ile, Geçiş Kuralı, iş yerine atfedilen kazançların ya da iş yerinin bir parçası olmayan taşınmaz eşyadan kaynaklanan kazançların asgari oranın altında bir efektif vergilendirmeye tâbi olduğu durumda mukim devletin istisna yöntemi yerine mahsup yöntemini uygulamasına izin vermektedir²⁶².

Çok Taraflı Vergi Anlaşması (MLI)’nın 5. Maddesinde düzenlenen “çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinden istisna yöntemine yönelik düzenlemeye göre”, vergilemenin her iki devlette de yapıldığı durumda; aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için, diğer devlette ödenen vergi; mukim olunan devlette çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarında yer alan hüküm çerçevesinde istisna yönteminden mahsup yöntemine geçilebilmektedir²⁶³.

Mahsup yöntemi diğer ifadeyle vergiden indirim yöntemine göre; vergilendirmede ikameti esas alan bir ülke, vergiyi yurt içinde ve yurt dışında elde edilen tüm gelirler üzerinden hesaplamakta ve yabancı ülkelerde ödenen benzeri vergilerin, hesaplanan toplam vergiden düşülmesini benimsemektedir²⁶⁴.

İstisna yöntemi; çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen bir ülkenin, başka ülkelerde vergilendirilmiş olan konuları vergi dışı tutmasıdır. Bunun için başka ülkelerle anlaşma yapmasına gerek yoktur, Tek yönlü olarak kendi mevzuatında yaptığı düzenlemeler ile, kaynak ülkesinde vergilendirilen unsurları vergiden istisna ederek çifte vergilendirmeyi önleyebilmektedir²⁶⁵.

Geçiş kuralı bir örnek üzerinden aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

A ÜLKESİ → Vergi oranı %25 →



B ÜLKESİ → Vergi Oranı %5 →



²⁶² Kara, “Küresel Düzlemde Çok Ul...”, s. 154.

²⁶³ Buz, a.e. s.21.

²⁶⁴ OECD, Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, s.5. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-ml/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>. E.t.

05.10.2024.

²⁶⁵ A.y.

A ülkesi ile B ülkesi arasındaki vergi anlaşması istisna yöntemine dayalıdır. A ülkesinin B ülkesindeki işyerinden elde ettiği kazanca istisna yöntemi yerine mahsup yöntemi uygulamasını kullanmaktadır. İşyerine atfedilen kazancın veya yabancı taşınmaz eşyadan kaynaklı kazancın istisna tutulduğu durumda IIR'nin uygulanması, geçiş kuralı sayesinde istisna yöntemi yerine mahsup yöntemi uygulamasını gerçekleştirilebilmektedir.

IIR'nin hedefi, yabancı kurumun gelirine dair istisna yönteminden mahsup yöntemine geçiş kuralı kapsamında eş zamanlı biçimde uygulanması ile gerçekleşmektedir²⁶⁶. Bunun için GloBE, vergi anlaşmalarında mukim ülkeye istisna yönteminden mahsup yöntemine geçişe izin veren değişikliklerin yapılması gereğinin altını çizmektedir²⁶⁷.

2.4.Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payment Rule-UTPR)

Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı, kapsam dahilindeki çok uluslu bir grubun bağlı kuruluşları en az %15 asgari vergi ödemediğinde yani, QDMTT olmadığında ve başka bir ülkedeki bir IIR kapsamında bir ek vergi ödenmediğinde geçerli olan bir kuraldır. UTPR'nin temel fikri IIR dahilinde bir destek görevi görmesidir. İlgili bir kaynak ülkenin bir QDMTT aracılığıyla bir IIR'nin uygulanmasını önleme veya nihai ana kuruluşun ana ülkesinin isterse tüm ek vergiyi toplama hakkını korurken, diğer uygun bölgelerin bunu yapmamayı seçmesi durumunda aracı ülkelerin ek vergiyi toplamasına izin verir. Böylece, bir IIR mevcut olduğunda, herhangi bir potansiyel UTPR'nin sıfır olduğu kabul edilir²⁶⁸.

Buna karşılık, bir QDMTT, duruma göre, bir IIR veya UTPR'ye tabi olan ek vergi tutarını azaltma etkisine sahip olacaktır²⁶⁹. UTPR, bir veya daha fazla Nihai İşletmenin gelirini, gruptaki başka bir yerde düşük vergiye tabi bir bağlı işletme açısından hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ek vergi tutarına eşdeğer bir vergi üretmek üzere tasarlanmıştır (nihai ana kuruluşun kendisi düşük vergiye tabi bir kuruluş olsa bile). Çok uluslu şirketin bir bağlı şirketlerine ev sahipliği yapan birden fazla bölge bir UTPR benimserse, ülkelerin her biri, çalışan sayısına ve her ülkedeki maddi varlıkların net defter değerine dayalı bir tahsis anahtarına göre ek vergi tutarının bir kısmına atanır. UTPR tutarı,

²⁶⁶ Cipollini, a.e. s.224.

²⁶⁷ A.y.

²⁶⁸ OECD (m), a.e. s.47.

²⁶⁹ A.y.

kesintileri reddetmek, gelire varsayılan miktarlar eklemek, ek ücret veya vergi uygulamak veya başka türlü dahil olmak üzere hemen hemen her şekilde yerel işletmeden tahsil edilebilir²⁷⁰.

UTPR, Ana şirket ülkelerinin Sütun 2'yi uygulamadıkları takdirde veya vergi sistemlerinde asgari efektif vergi oranından daha düşük vergi uyguladıklarında tahsil edilecek olan IIR'ye destek olması için tasarlanmıştır²⁷¹.

UTPR, IIR uygulamasına bir eklenti olarak, IIR'nin grup içinde uygulanmadığı kurumların vergi matrahının bazı ödemelerin gider olarak kabul edilmemesi yoluyla artırılması ve dolaylı olarak ödenen verginin de artması şeklinde uygulanmaktadır. Öncelik sıralamasında IIR'den sonra gelmektedir. ÇUŞ grubunun ana kuruluşunun düşük vergilendirilmiş bir ülkede olması halinde bu ülkedeki tüm kurumlar için UTPR kullanılmaktadır²⁷².

IIR ve UTPR gelir üzerinde tamamlayıcı vergi alınmasını temsil etmekle birlikte her biri vergilendirme hakkını farklı ülkelere atfetmektedir. IIR ana şirket ülkesine vergilendirme hakkını verirken UTPR ödemelerin yapıldığı diğer bir ülkeye bu hakkı vermektedir. UTPR, ülkeleri GloBE önerisine uymaya zorlayabilecek bir kuraldır, zira diğer ülkede bulunan şirketlere yapılan ödemeler, ödemenin yapıldığı ülkede UTPR uyarınca vergi matrahından indirim olarak muamele görmeyebilecektir²⁷³. UTPR, ülkelerin GloBE kurallarını uygulamaması halinde aynı zamanda düşük vergili ülke olmaları nedeniyle IIR'ye takviye olarak tasarlanmıştır.

UTPR'nin genel amacı, IIR'nin amacı ile aynıdır. Öte yandan, IIR ve UTPR genel olarak aynı amaca sahipken, her iki yöntemin de farklı işlevleri bulunmaktadır ve çok farklı şekillerde çalışmaktadırlar. UTPR, düşük vergilendirmeye tabi işletmelerin grup içi ödemeler yoluyla ilgili ülkedeki matrahın aşındırmalarına karşı koymayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda, vekil işletme halihazırda bir IIR'ye tabi değilse, UTPR ikincil bir kural

²⁷⁰ Christians ve diğerleri, a.e. s.9.

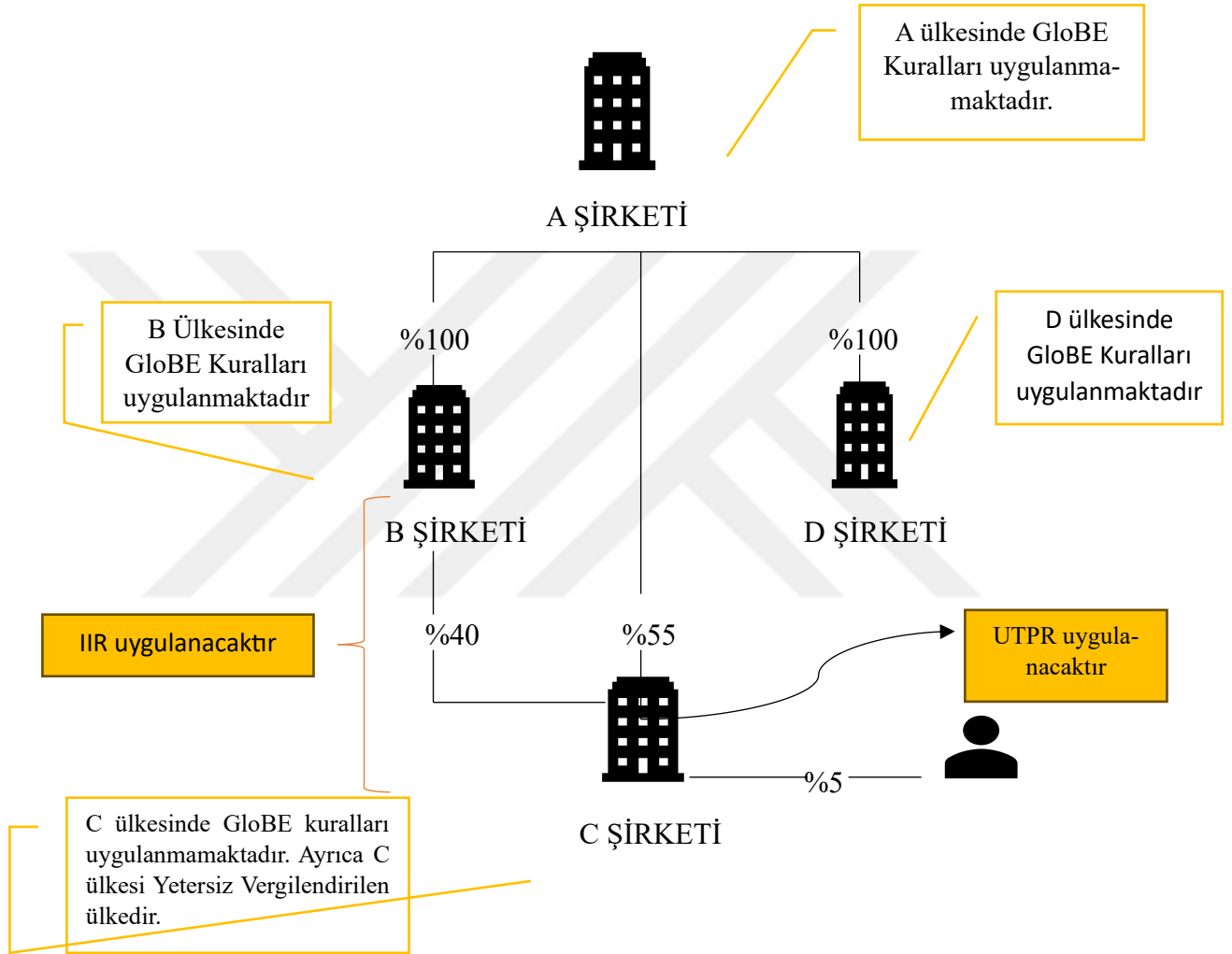
²⁷¹ Englisch, a.e. s.42.

²⁷² Biçer ve diğerleri, "Küresel Asgari Vergi Uygul.", s. 71.

²⁷³ Michael P. Devereux ve diğerleri, "The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal", Oxford University Centre for Business Taxation, 2020, s.13.

olarak uygulanacak ve grup içi ödemeler kapsamında yer alan düşük vergilendirmeye tabi gelirin asgari düzeyde vergilendirilmesini mümkün kılacaktır²⁷⁴.

UTPR uygulaması aşağıda yer verilen bir örnek üzerinden açıklanabilir²⁷⁵;



Şekil 2.5. UTPR Uygulaması

Kaynak: OECD, Examples, 2023. E.t.05.10.2024.

Şekil 2.5'e göre, A,B,C ve D grup şirketleridir. C ülkesi yetersiz vergilendirilen ülkedir. A ülkesi GloBE Kurallarını uygulamamaktadır. Bu nedenle ek vergi toplama yetkisi IIR Kuralı kapsamında bir sonraki şirket olan B şirketine devrolmaktadır. Şekilde B şirketinin C şirketindeki hisse oranı %40'tır. C ülkesinde hesaplanan verginin 100

²⁷⁴ Biçer, Özmen, a.e.

²⁷⁵ Biçer ve diğerleri, "Küresel Asgari Vergi Uygı...", s.71., OECD, Examples, 2023. E.t.05.10.2024.

olduğunu varsayarak, B şirketi 100 Euro ek verginin %40'ını IIR kapsamında toplayacaktır. B şirketinin IIR kapsamında topladığı ek vergi 40 Eurodur. Geriye kalan 60 Euro ek vergi C şirketine UTPR uygulaması sonucunda toplanacaktır.

GloBE önerisinin ikinci temel unsuru, IIR'yi tamamlayıcı bir rol icra eden matrah aşındırıcı ödemelere konulan vergidir. Kaynak devlet bu yolla kendini matrah aşındırıcı ödemeler riskinden korumaktadır. Bu unsur, bir ödemenin diğer devlette asgari oranda bir vergilendirmeye tâbi tutulmadığı durumda, ilişkili bir tarafa yapılan bu ödeme için indirim reddeden veya kaynak temelli vergilendirme (vergi tevkifatı dahil) öngören UTPR'yi ve ayrıca ödemenin mukim ülkede asgari oranda vergiye tâbi tutulmadığı belirli gelir kalemleri üzerindeki anlaşma avantajlarını reddederek UTPR'yi tamamlayabilecek bir “vergiye tâbi olma kuralı” (subject to tax rule-STTR) içermektedir²⁷⁶.

2.5.Vergiye Tabi Olma Kuralı (Subject to Tax Rule- STTR)

Sütun 2, “küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi” ve “yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi” olarak iç hukuk kurallarının yanı sıra Kapsayıcı Çerçeve üyesi gelişmekte olan ülkelerce talep edilmesi halinde mevcut vergi anlaşmalarına dâhil edilecek olan “Vergiye Tabi Olma Kuralı (Subject to Tax Rule-STTR)” adında ÇUŞ'ların vergilendirilmesine yönelik olarak yeni bir uluslararası anlaşma kuralını da içermektedir²⁷⁷.

Daha spesifik olarak, STTR, Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin, asgari oranın altında nominal bir kurumlar vergisine tabi olan belirli grup içi ödemeleri vergilendirme hakkını koruyan, anlaşmaya dayalı bir kuraldır. Kapsayıcı Çerçeve'nin Temmuz 2023'te Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarının Ele Alınmasına Yönelik İki Sütunlu Çözüme İlişkin Sonuç Bildirgesi'nin bir parçası olarak sunduğu bu yeni çok taraflı araç, ülkelerin mevcut ikili vergi anlaşmalarında vergiye tabi kuralını uygulamak için kullanabilecekleri etkili bir araç olacaktır²⁷⁸.

²⁷⁶ OECD(m), a.e. s.119.

²⁷⁷ Kara, Öz, “Matrah Aşındırma ve Kar....”, a.e. s.

²⁷⁸ OECD, “Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule”, 2024, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>. E.t. 06.10.2024.

OECD, 19 Eylül 2024 tarihinde Vergi Kuralına Tabi Olma İkinci Sütunun Uygulanmasını Kolaylaştırmaya İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin (MLI) imza törenini gerçekleştirmiştir. MLI, tarafların her biri tarafından açıkça belirtilen mevcut ikili vergi anlaşmaları olan Kapsanan Vergi Anlaşmalarına uygulanır ve STTR'yi uygulamak amacıyla Kapsanan Vergi Anlaşmalarını doğrudan değiştirmektedir²⁷⁹.

Yayınlanan rapora göre, karşılıklı anlaşmaya dayanan STTR ülkelerin nominal asgari oranının altında kalan ilişkili taraf ödemelerine yönelik kaynak ülkede kapsam dahilinde kabul edilen gelirlerin vergilendirilmesine izin vermektedir. Bu gelirler²⁸⁰;

- Faiz ödemeleri
- Royalti ödemeleri
- Bir ürün veya hizmetin dağıtım hakları için yapılan ödemeler,
- Teminatlar ve finansal ödemeler,
- Endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipman için kira ve hizmet ödemeleridir.

“STTR uygulanan ülkeler, kendi hükümlerlik alanlarında faaliyet gösteren ÇUŞ’ların kendi aralarında gerçekleştirdikleri grup içi bazı ödemeler üzerinden %9’a kadar vergi tahsil etme hakkına sahip olacaktır. STTR uygulaması diğer GloBE kurallarına kıyasla önceliklidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelere ek vergi toplama hakkı getirmek amacıyla geliştirilmiştir. STTR’a tabi ödemelere hâlihazırda belirli bir oranda vergi uygulanıyorsa, bu vergiler STTR hesaplamasında mahsup edilebilmektedir. STTR’ın uygulanabilmesi için ilgili mali yıl içinde kapsama giren ödemelerin türü fark etmeksizin toplamı 1 Milyon Avro’yu (veya GSYİH’si 40 milyar Avro’nun altında olan ülkeler için 250.000 Avro’yu) aşması gerekmektedir²⁸¹.”

Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR), İkinci Sütunun temel bir bileşenidir. STTR uygulaması GloBE kurallarından farklı olarak sadece iki taraflı, grup içi ödemeler üzerindeki nominal vergi oranı baz alınarak uygulanmakta ve asgari vergi oranı olarak da %9 oranını temel almaktadır. Bunun yanında STTR uygulaması zorunlu olmayıp, küresel

²⁷⁹ OECD, “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two)”, <https://www.oecd-ilibrary.org/docsver/9afd6856en.pdf?expres=1731801397&id=id&accname=guest&checksum=BE587894EE0C126C70EAB0AC04379512>. E.t. 05.10.2024

²⁸⁰ A.y.

²⁸¹ Biçer ve diğerleri, “Küresel Asgari Vergi Uyg...”, s.64

efektif vergi yükünün %15'in altında kalması durumunda ÇUŞ'ları nispeten daha meşakkatli olan GloBE hesaplamalarına sokmadan efektif vergi yükünün artırılması için bir seçenek olarak sunulmuştur²⁸².

Efektif vergi oranının düşük olması durumunda ek vergi hesaplamalarına geçilmeden önce, ülkeler STTR kullanarak efektif vergi oranını yükseltmeyi tercih ederlerse, STTR GloBE kurallarına öncelikli olarak uygulanacaktır²⁸³.

Gelişmekte olan ülkelerle yapılan bazı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına eklenmesi gereken, kaynak devletin, gelirin ikamet ettiği ülkede %9'dan daha düşük bir oranda vergilendirilmesi durumunda, grup içi ödemeler üzerindeki vergi haklarının bir kısmını geri almasına izin veren bir anlaşma hükmüdür²⁸⁴. STTR, gelişmekte olan ülkeler tarafından talep edildiğinde, Kapsayıcı Çerçeve (IF) üyeleriyle yapılan ikili çifte vergilendirme anlaşmalarına dahil edilecektir.

STTR, kârı kaynak ülkeden mukim ülkeye kaydırmak için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının belirli hükümlerinden yararlanarak yapılan grup içi ödemeleri içeren sınır ötesi yapıları hedeflemektedir. Bu tür ödemeler, UTPR'ye ek olarak, anlaşma hükümlerinden yararlanma hususunu da dikkate alarak stopaj vergisine veya kaynakta kesilen diğer vergilere tabi tutulacaktır²⁸⁵.

STTR, GloBE kurallarından farklı olarak kaynak ülkeye odaklanmaktadır. Kaynak ülkelerin bağlı bir şirket tarafından alınan brüt faiz, telif hakkı ve diğer ödemelerin tanımlanmış bir listesini, küresel olarak kabul edilen %9'luk asgari orana kadar vergilendirmesine etkin bir şekilde izin vermektedir. Bağlı kişiler arasındaki kapsam dahilindeki ödemelerin kaynak ülkede veya ikamet ülkesinde karşılaştırılan %9 oranında vergilendirilmediği durumlarda STTR uygulanmaktadır²⁸⁶.

Diğer stopaj vergileri gibi, STTR de net gelir yerine brüt ödemeler üzerine uygulanmaktadır. Mevcut tasarıma göre, halihazırda en az %9 oranına tabi olan ödemeler bir STTR'ye tabi olmayacak ancak kuruluşun genel ETR'si %15'in altına düşerse GloBE ek

²⁸² A.y.

²⁸³ A.y.

²⁸⁴ Lee Hadnum, "Pillar Two: Subject-To-Tax Rule (STTR)", 2024, <https://oecdpillars.com/pillar-two-sttr-implementation/>. E.t. 05.10.2024.

²⁸⁵ Biçer, Özmen, a.y.

²⁸⁶ Hadnum, a.y.

Anlaşmayı (STTR MLI) 9 Eylül 2024 tarihinde imzalamış, diğer 10 ülke ise sözleşmeyi imzalama niyetinde olduklarını belirtmişlerdir²⁸⁹.

GloBE kurallarına genel anlamda bakıldığında, IIR ve UTPR ülkelerin vergi matrahlarını korumaya yönelik olarak iç mevzuatlarda düzenlenebilecek kurallar olarak aynı amaca hizmet etmektedir. Her iki kural da ÇUŞ grubuna dahil olan ve faaliyette bulundukları ülkelerde düşük oranda vergilendirilen şirketlere bir tamamlayıcı vergi uygulamasıdır. IIR ve UTPR vergi anlaşmalarında herhangi bir değişiklik gerektirmezken yalnızca iç mevzuattaki değişikliklerle uygulanabiliyorken, SOR ve STTR yalnızca mevcut anlaşmalardaki değişikliklerle uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle STTR ve SOR çok taraflı anlaşmanın bir parçası olma yoluyla ve mevcut anlaşmalardaki değişikliklerle uygulanacaktır²⁹⁰.

STTR uygulamasının diğer GloBE kurallarından Ek Vergi Dağıtım Kuralları olarak ifade edilen QDMTT, IIR ve UTPR'den farkları şu şekilde ifade edilebilir²⁹¹;

- STTR uygulamasında, GloBE kurallarında yer alan 750 milyon Euro eşiği hükmü yer almamaktadır. STTR şirketi grubunun büyüklüğünden bağımsız olarak uygulanmaktadır.
- STTR, küresel asgari vergi kapsamında uygulanan orana veya hesaplama yöntemine atıfta bulunmamaktadır. GloBE kuralları %15 efektif vergi yükünü asgari vergi olarak dikkate alırken; STTR, ödemenin tam tutarının en az %9 nominal oranda vergiye tabi olmayacağı durumlarda uygulanacaktır.
- STTR uygulaması zorunlu değildir ve bir vergi anlaşmasına taraf olan ilgili ülkelere bir ek vergilendirme hakkı olarak tanınmıştır. GloBE Kuralları ise uygulamayı kabul eden tüm ülkeler için zorunlu bir uygulamadır.
- STTR sadece iki ilişkili şirket arasında uygulanırken; GloBE kuralları ise tüm ÇUŞ Grubu kapsama alınarak uygulanmaktadır.

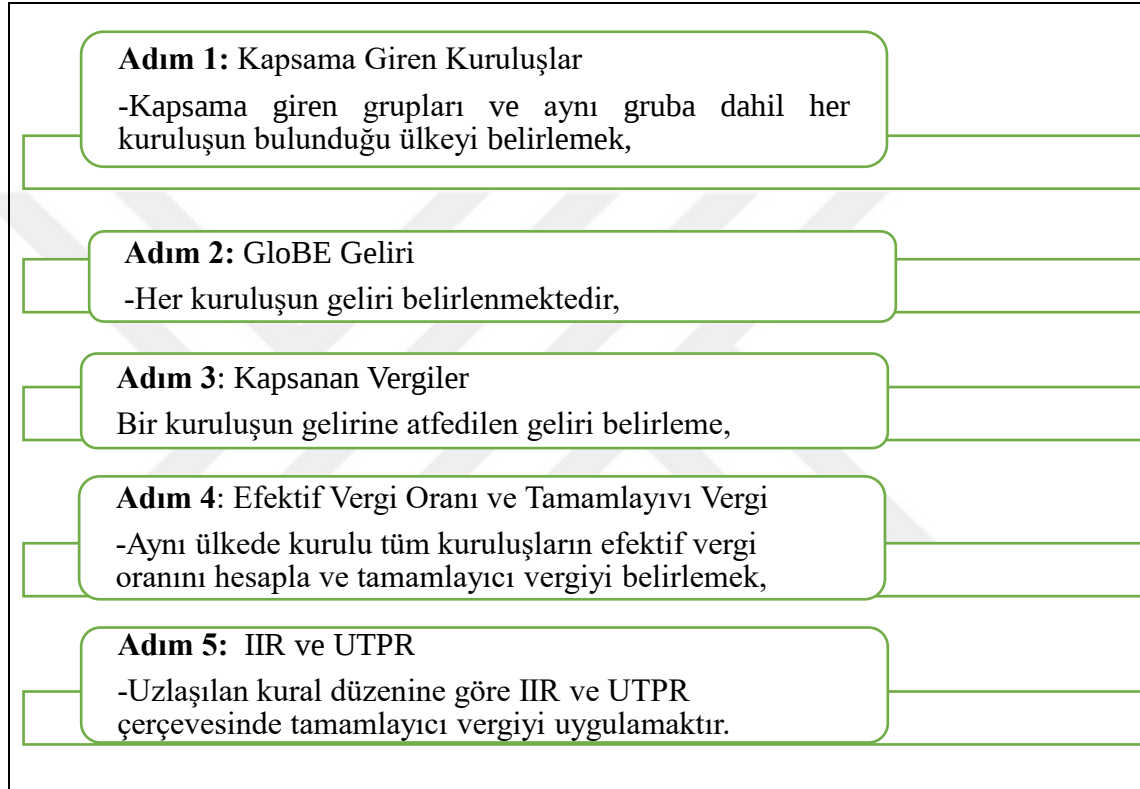
²⁸⁹ OECD, "Signatories and Parties (STTR MLI Positions)", 2024, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/sttr-ml-signatories-and-parties.pdf>. E.t. 20.10.2024.

²⁹⁰ OECD(m), a.e. s. 21.

²⁹¹ Biçer ve diğerleri, a.e. s. 64.

3. KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLAMA AŞAMALARI

GLOBE kurallarının uygulanması için ÇUŞ'ların ek vergi yükümlülüğünün hesaplanması ve izlenecek yöntem ve yollar, kuralların kapsamı ve işleyişi önem arz etmektedir. GloBE kurallarının önemli uygulama adımları şu şekildedir²⁹²;



Şekil 2.6. GloBE Uygulama Adımları

Birinci Adım; Kapsama Giren Kuruluşlar,

ÇUŞ'ların kapsam dahilinde olup olmadığı belirlenmektedir. Bunun için şirket grubunun birden fazla ülkede tüzel kişiliğinin ve daimî işyerinin bulunup bulunmadığı bakılır. Aynı zamanda ÇUŞ grubunun son dört yılın ikisinde konsolide gelirinin 750 milyon Euro eşliğini aşıp aşmadığına bakılmaktadır. Bunun yanı sıra kapsam dışında kalan kuruluşların varlığı da ayrıca incelenir.

²⁹² OECD, "The Pillar Two Rules in a Nutshell", 2021, s.5. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>. E.t. 02.10.2024.

İkinci Adım; GloBE Geliri,

ÇUŞ'ların konsolide mali tablolarını oluşturmak için kullanılan Finansal Muhasebe Net Geliri veya Zararı tüzel kişiliğin gelirinin belirlenmesinde temel alınmaktadır. Daha sonrasında grup içindeki her bir tüzel kişi için GloBE Gelir veya Zararı finansal muhasebe net geliri veya zararına belirli değişiklikler yapılarak hesaplanmaktadır. Küresel asgari vergi matrahını finansal muhasebe net kar/zararı GloBE Gelirine dönüştürülür. Her bir ülkenin net geliri hesaplandıktan sonra, toplam küresel net gelirin bulunması için vergiye tabi gelir düzeltmeleri, gelir dağılımı düzeltmeleri ve politikaya bağlı bazı düzeltmeler yapılmaktadır²⁹³.

Üçüncü Adım; Kapsanan Vergiler,

GloBE Gelirinin hesaplanmasından sonra ÇUŞ Grubu için gelirle ilişkili kapsanan vergiler hesaplanmaktadır. Kapsama giren vergiler; “tahakkuk eden cari dönem vergi gideri” ile “finansal hesaplarda raporlanan kapsama giren vergi arasındaki farklar”, dolaylı vergiler, ücret ve emlak vergileri gibi gelire dayalı olmayan vergiler hariç olmak üzere gelir üzerinden alınan vergiler, kontrol edilen yabancı kurum rejimi (CFC) nedeniyle ödenen vergiler veya yurtdışı ödemeler üzerinden stopaj yoluyla ödenen vergiler gibi vergilerden oluşmaktadır.

Dördüncü Adım; Efektif Vergi Oranı ve Ek Vergi Hesaplaması,

Bir ÇUŞ Grubunun GloBE Kuralları kapsamına girmesi halinde, grup genelinde ödenen vergiler ile hesaplanan efektif vergi yükünün asgari oran %15'e ulaşmış olmadığına bakılması için öncelikler efektif vergi yükünün hesaplanması gerekmektedir. ETR'nin %15'in altında çıkması durumunda ek vergi hesaplanacaktır.

Beşinci Adım; IIR ve UTPR Uygulanması,

Ortaya çıkan ek verginin tahsilatında QDMTT, IIR ve UTPR adı verilen 3 farklı kural uygulanmaktadır. Ek verginin tahsil edilmesinde öncelik sırası, QDMTT-IIR-UTPR şeklindedir.

²⁹³ Biçer ve diğerleri, a.e. s. 66.

3.1.GloBE Kar veya Zararının Hesaplanması

Çok uluslu gruba bağlı her kuruluşun bulunduğu ülkede uygulanacak olan ek vergi oranı, nihai ana kuruluş için geçerli olan ve kontrol edilen yabancı kurum kazançları ile birlikte konsolide olarak hesaplanan GloBE gelirinden, ilgili ülkeye özgü kabul edilen vergi kanunlarına göre kabul edilen giderlerin düşülmesi sonucu ulaşılan mali kara dayalı olarak hesaplanan vergi ile KAKV ile belirlenen %15'lik oranın arasındaki farkı ifade etmektedir²⁹⁴.

Bir grubun GloBE kârını veya zararını tespit edebilmek için ilk adım olarak, grubun nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablolarındaki (grup içi işlemler için herhangi bir konsolidasyon düzeltmesi yapılmadan önce) finansal muhasebe net kârını veya zararını (Financial Accounting Net Income-FANIL) belirlemek gerekmektedir. Birinci adım sonucunda belirlenen finansal muhasebeye dayalı net kâr veya zarar üzerinde düzeltmeler yapılarak GloBE kâr veya zararı hesaplanmaktadır. Yapılacak düzeltmeler çerçevesinde istisna edilmiş temettü gelirleri, sermaye gelirleri veya zararları, kanunen kabul edilmeyen giderler, hisse senedine dayalı gelirler, kur farklarından kaynaklanan gelir ve giderler ile uluslararası nakliye gelirleri hesaplama yapılırken GloBE kâr/ zararının hesaplamasında istisna edilecektir²⁹⁵.

Düzeltmeye tabi vergilerin hesaplanmasında başlangıç noktası, bazı sınırlı düzeltmelerle finansal muhasebeye göre hesaplanan net gelir veya zarar üzerinden tahakkuk eden cari dönem vergileridir. Cari vergi giderlerinde sonradan yapılacak düzeltmeler söz konusu ise, bu düzeltmeler veya indirimler ilgili yılda kapsama giren vergilere ek bir indirim olarak hesaplanacaktır²⁹⁶.

Bu tutarları belirledikten sonra her bir ÇUŞ grubu için efektif vergi oranı hesaplanmaktadır. ÇUŞ grubunun bir ülke için efektif vergi oranı, o ülkede bulunan her bir şirketin düzeltmeye tabi vergilerinin toplamının, Net GloBE karına bölünmesiyle

²⁹⁴ Ramazan Biçer ve diğerleri, “Küresel Asgari Vergiye İlişkin Uygulama Kuralları”, Uluslararası Vergi Bülteni,2022,s.5.https://www.level-international.com/wp-content/uploads/2022/01/Kuresel_Asgari_Vergiye_Iliskin_Uygulama_Kurallari.pdf. E.t. 06.10.2024.

²⁹⁵ M. Akif Tunç, Hilal Balaban, “OECD, Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kurallar (Pillar -2)”, **Vergide Gündem**, 2022, s.2. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr_tr/pdf/2022/vg/ey-vg-subat-2022.pdf. E.t. 06.10.2024.

²⁹⁶ A.y.

bulunmaktadır. (GloBE karından GloBE zararının düşülmesi ile Net GloBE karına ulaşıl-
maktadır.)

Ek vergi, %15 asgari vergi oranı ile hesaplanan efektif vergi oranı arasındaki fark-
tır. Bir ülke için tamamlayıcı vergi, ek vergiyi belirlemek için o ülkeye ilişkin yetersiz
vergilendirilmiş veya hiç vergilendirilmemiş kâr ile çarpılacaktır. Son olarak ilgili ülke
için hesaplanan ek vergi, o ülkede uygulanan asgari vergi kadar düşürülecektir²⁹⁷.

GloBE kar ya da zararının hesaplanması dahilinde dikkate alınacak ve uygulan-
cak olan kurallar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir²⁹⁸.

- 1) Adım: Finansal Muhasebe Net Karın/Zararın (FANIL) Belirlenmesi; Bir grubun
GloBE karını belirleyebilmek için öncelikle o grubun nihai ana şirketin konsolide
finansal tablolarında görülen net kar veya zararın tespit edilmesi gerekmektedir.
- 2) Adım: Finansal Muhasebeye Dayalı Olarak Net Karın/Zararın Düzeltilmesi; Bi-
rinci adım sonrasında tespit edilen GloBE karının ilgili vergi kanunlarına uygun
hale getirilmesidir. Yapılacak düzeltmelere göre istisna edilmiş gelir ve giderler
GloBE karının hesaplanmasından istisna edilmiştir.
- 3) Adım: GloBE Kar/Zararının Daimî İşyerlerine veya Aracı Yapılar Üzerinden Da-
ğıtılması; GloBE karı nihai ana şirket ile ilgili ülkedeki daimî işyerleri arasında
dağıtılabileceği gibi, gerektiğinde yerel vergi kanunları kapsamında aracı yapıla-
rın gerçek sahiplerine dağıtılacaktır. Böylece kar ya da zararın ilgili taraflar ara-
sında doğru bir şekilde paylaşılması sağlanmış olacaktır.

3.2.Kapsama Giren Düzeltmeye Tabi Vergilerin Hesaplanması

GloBE kurallarında kapsama giren her ÇUŞ grubu için GloBE gelirlerine hali ha-
zırda uygulanan ve düzeltme sonrası belirlenen vergilerin hangileri olduğu belirtilmiştir.
Kapsama dahil edilecek vergilerin tutarları işletmenin karşı karşıya kaldığı belirli dönem-
sel farklılıkları yansıtacak şekilde ilgili mali yılda geçerli olan vergiler dikkate alınarak
belirlenecektir. Bu vergiler, belirli durumlarda bir işletme yerine diğerine atfedilebilmek-
tedirler. Beyannamelerin verilmesinden sonra vergi yükümlülüğünde değişiklik olması

²⁹⁷ A.e. s.3.

²⁹⁸ Biçer ve diğerleri, a.e. s. 5., OECD (c), a.e. s.124.

durumunda, ek olarak ödenecek vergiler veya vergilerde yapılan indirimler belirlenecek ve bu vergiler veya indirimler de hesaplamada dikkate alınacaktır²⁹⁹.

Hesaplamaya dahil olan vergiler, finansal muhasebeye göre hesaplanan net gelir veya zarar üzerinden tahakkuk eden cari vergilerden oluşmaktadır. Cari vergi harcamalarına yönelik düzeltmeler belirli bir süreden sonra söz konusu olabilmektedir. Bu tür bir düzeltme veya indirim söz konusu ise, ilgili yılda kapsama giren vergilerde bir indirim olarak kabul edilecektir. Diğer yandan, belirli bir süre için kullanılabilecek indirimlerin vergi gelirlerini azaltmak için kullanılması durumunda bu vergilerde kapsanan vergiler içinde dikkate alınacaktır³⁰⁰.

Düzeltilme yapılacak vergiler açısından grup şirketlerden birisinden diğerine atfetme gerekebilir ve tahsisi gerektirebilecek bu vergiler ise kontrol edilen kurum kazancına ilişkin vergiler, stopaj vergileri ve daimî işyerleri, hibrit kuruluşlar ve vergi mükellefi kabul edilmeyen kuruluşlar ile ilgili vergileri içermektedir³⁰¹.

GloBE amaçlarına göre geçici farklar ve geçmiş yıl zararları dikkate alınarak kapsanan vergiler açısından toplam ertelenmiş vergiye ilişkin bir düzeltme yapılacaktır. Bu kurallar doğrultusunda efektif vergi yükünün hesaplanmasında bütünlüğü korumak hedeflenmiştir. Vergi uygulanmayan veya düşük vergiye sahip ülkelerde ortaya çıkan zararların uygun şekilde muhasebeleştirilmesi için vergi ertelemeğine ilişkin muhasebe kurallarına göre zararın gelecek yıllara devri de mümkündür³⁰².

Bir önceki yıla ait vergi yükümlülüğünde düzeltme yapılması durumunda uygulanacak kurallar mevcuttur. Bu kurallara göre, o yıl içinde vergi yükümlülüğünde azalma olması durumunda önceki yıla göre yeniden vergi yükü hesaplaması yapılmaktadır. Diğer taraftan vergi yükünün artması durumunda önceki vergi yılı için ayrı bir düzeltme yapılmaması gerekmekte, dolayısıyla ilave vergi tutarı cari yılda ödeneceği için GloBE açısından o yılda dikkate alınacaktır³⁰³.”

²⁹⁹ OECD (c), a.e. s. 108.

³⁰⁰ A.e. s. 109.

³⁰¹ A.e. s. 110.

³⁰² A.e. s. 139.

³⁰³ A.e. s. 140-141.

3.3.Efektif Vergi Yüğü ve Ek Vergilendirmenin Hesaplanması

GloBE kuralları kapsamında efektif vergi yüğü, bir ülkedeki Düzeltilmiş Kapsama Giren Vergilerin (Adjusted Covered Tax), bir ülkedeki Net GloBE Gelirine bölünmesiyle bulunmaktadır. Net GloBE Geliri ise tüm tüzel kişiliklerin GloBE Gelirinden GloBE Zararının çıkarılmasıyla bulunmaktadır.

GloBE kurallarına ilişkin her bir düşük vergilendirilmiş işletme için ilave vergi hesaplaması şu şekilde yapılmaktadır³⁰⁴;

- Düşük vergilendirmenin söz konusu olduğu her bir ülke için ilave vergi yüzdelerinin hesaplanması,
- İlgili ülkede gerçekleşen ve vergilendirilmemiş kara isabet eden ilave vergi yüzdesinin uygulanması,
- Asgari vergi kapsamında uygulanan ilave verginin ilgili ülkede uygulanmış asgari vergi miktarından mahsup edilmesi; ve
- GloBE gelirleriyle orantılı olarak hesaplanan ek vergiyi, her bir ülkeye payları oranında paylaşılmasıdır.

Bir ülke için Efektif Vergi Oranı (ETR-Effective Tax Rate), kapsanan vergilerin tutarının GloBE karına bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Düzeltilmiş kapsanan vergiler ve yatırım kuruluşları olan grup şirketlerinin GloBE karı veya zararı, ilgili ülkenin ETR'sinin ve net GloBE karının hesaplanmasında dışarda tutulacaktır³⁰⁵. ETR, asgari oranın altında kalırsa, o ülke için ilave vergi hesaplanması gerekmektedir. Örneğin ETR %8 ise İlave Vergi %7 ($\%15 - \%8 = \%7$) olacaktır. Sonrasında ilave vergi oranı, ek vergiyi belirlemek için o ülkeye ilişkin düşük vergilendirilmiş veya hiç vergilendirilmemiş kar ile çarpılacaktır. Bunun sonucunda ilgili ülke için hesaplanan ek vergi, o ülkede uygulanan asgari vergi kadar düşürülecektir³⁰⁶.

Yurt içi asgari vergi, mali yıl için ilgili ülkede nitelikli yurt içi asgari ilave vergi kapsamında ödenmesi gereken miktardır³⁰⁷. Nitelikli yurt içi asgari ek vergi, ilgili ülkenin mevzuatında uygulanan ve GloBE kapsamında ek verginin yerel şirketler üzerindeki

³⁰⁴ A.e. s. 145., Biçer ve diğerleri, "Küresel Asgari Vergiye İlişk....", s.7

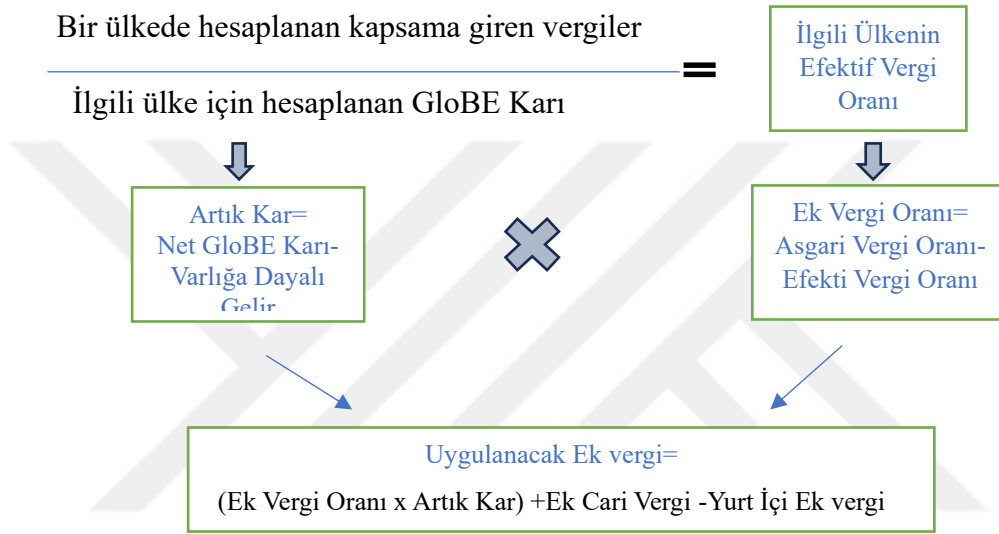
³⁰⁵ A.y.

³⁰⁶ A.e. s.147.

³⁰⁷ A.e. s. 149.

etkisini aynı şekilde yerine getiren asgari vergi rejimini ifade etmektedir. İlgili ülkedeki vergiye tabi olmayan kar, konsolide gelirden varlığa dayalı gelirin yani maddi varlıklar ve çalışan sayısına bağlı olarak hesaplanan rutin gelirin çıkarılması sonucu elde edilen değere eşittir.

GloBE kurallarına göre ilgili ülkeye ilişkin efektif vergi yüküne dayalı olarak ek vergi hesaplanması şu şekildedir³⁰⁸;



Şekil 2.7. Ek Vergi Hesaplaması

4. YURT İÇİ VERGİ KURALLARININ İKİNCİ SÜTUNA UYGULANMASI

GloBE kurallarının vergi mükellefleri açısından başka yerlerde ek vergilendirmelerin uygulanmasına olanak tanımasından ötürü ülkelerin GloBE kurallarına karşılık verebilmek için 3 seçenekleri vardır; Birincisi, GloBE'nin kapsam dahilindeki çok uluslu şirketler açısından yarattığı ek vergi potansiyelini yakalamak için yerel asgari vergiyi yürürlüğe koymaktır. Bu, GloBE'de tanımlandığı gibi nitelikli yerel asgari ek vergi (QDMTT) veya GloBE ile tutarlı sonuçlar elde eden genel bir yerel asgari vergi ile gerçekleştirilebilir. GloBE'nin karmaşıklığı bazı ülkeler için sınırlayıcı bir faktör olabilirken, genel bir yerel asgari vergi, şu anda tasarlandığı şekliyle GloBE'nin kapsamının ötesine uzanabilir. Birincisine paralel olan ikinci seçenek, GloBE'nin bir ülkede uygulanma şansını azaltmak amacıyla yerel vergi teşviklerini yeniden gözden geçirmektir. Son olarak, üçüncüsü ülkelerin GloBE'ye karşılıksız kalabilmeleridir. Bunun nedeni GloBE'den

³⁰⁸ Tunç, Balaban, a.e. s. 3.

önemli ölçüde etkilenmemeleri veya dikkatlerini diğer önlemlere odaklayarak daha fazla fayda sağlayacak olmaları olabilir. GloBE'nin yerel vergi mükellefleri ve yerel vergi sistemleri üzerindeki etkisinin kapsamlı bir değerlendirmesi, ülkelerin şu anda hangi seçeneğin/seçeneklerin en uygun olduğunu belirlemesi açısından önemlidir³⁰⁹.

4.1. Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Vergi ve Güvenli Liman Uygulaması

Küresel asgari kurumlar vergisi, yurt içi kurumlar vergisi oranı %15 olan ülkelerde kapsam dahilindeki ÇUŞ'lar için herhangi bir sorun teşkil etmeyecektir. Ancak devletler bunun dışında vergi teşviklerini gözden geçirerek GloBE kuralları kapsamında vergiye uyumu gerçekleştirebileceklerdir. Bu sürece daha hızlı yanıt verebilmek adına Nitelikli Yurt içi Asgari Vergi (QDMTT) veya genelleştirilmiş bir yurtiçi asgari vergi benimseyeceklerdir.

GloBE kuralları dahilinde mevcut ek vergileri toplamının ve yabancı ülke vergilerine tabi gelirin (hissedar düzeyinde kontrol edilen yabancı şirket vergileri gibi), çifte vergilendirmenin en keskin yolu olarak görülmektedir. Bundan dolayı GloBE yerel işletmeleri etkilediğinde, kapsam dahilindeki ÇUŞ'ları ve GloBE kapsamından hariç tutulan kişileri etkilemeden bir QDMTT yerel geliri artıracaktır³¹⁰.

GloBE kuralları QDMTT'nin özelliklerini şu şekilde tanımlamaktadır³¹¹;

- Ülkede bulunan kuruluşların aşırı karlarını GloBE kurallarına eşdeğer şekilde belirlemektedir.
- Yurtiçi aşırı karlara ilişkin yurtiçi vergi yükümlülüğünü, ülke ve kuruluşlara için bir mali yıl için asgari orana yükseltir.
- GloBE kuralları ve yorumlarla tutarlı bir şekilde uygulanır ve yönetilir, ancak benimseyen ülke bu tür kurallarla ilgili herhangi bir fayda sağlamamaktadır.

Bir QDMTT'nin yürürlüğe konmasıyla elde edilebilecek yasal kesinlik ve olumlu gelir etkilerine rağmen, GloBE kurallarının genel olarak benimsenmesinin birçok ülke için önemli bir girişim olacağı öngörülmektedir. Bir ülkenin, GloBE rejiminin veya kurallarının geri kalanını benimsemekten bir QDMTT benimsemesi mümkün olsa dahi bazı

³⁰⁹ Christians ve diğerleri, a.e. s. 14.

³¹⁰ A.e. s.15.

³¹¹ OECD(c), a.e. s.125.

lkeler GloBE'yi uygulamak için diğerk ülkelerin çabalarına güvenerek yerel yükü azaltmaya çalışabilir. Bir QDMTT benimsemeyen bir ülke, ülkesindeki bağılı şişletmelere atfedilebilen ek vergilerin diğerk ülkelere ne ölçüde ödendiğini izlemesi gerektiğı dřnlmektedir³¹².

Bunun yanı sıra bazı lkeler GloBE şartlarına sıkı sıkıya bağılı olmayan, ancak GloBE kurallarına genel hükümleri dahilinde uyumlu yerel politika hedeflerine uygun yerel vergi reformları da benimseyebilmektedirler. Bu nedenle bazı lkeler ‘Nitelikli’ bir versiyona göre genelleştirilmiş yerel asgari vergiyi tercih edebileceklerdir.

Genelleştirilmiş yerel asgari vergilerin GloBE kurallarında tanımlandığı gibi bir veya daha fazla yabancı ülke tarafından bir nihai ana şişletmenin geliri ile ilgili olarak uygulanan veya uygulanacak vergi miktarlarının toplamını GloBE'de tanımlandığı gibi Kapsanan Vergiler ve ek vergiler olarak göstermelidir. GloBE Kuralları kapsamındaysa ancak başka hiçbir ülke bu nihai ana şişletmenin geliri ile ilgili olarak Kapsanan Vergiler koymamış ise veya vergileri üst sınıra ıkarmayacaksa, bu tutar sıfır olarak deęerlendirilebilecektir³¹³.

Aynı şekilde genelleştirilmiş yerel asgari vergi uygulamasında GloBE’de olduğı gibi herhangi bir geri ödeme, indirim veya vergi teşvikine izin verilmeyerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu kurallar sağlandığı takdirde genelleştirilmiş yerel asgari vergi bir QDMTT gibi belirli bir mükellefin aksi takdirde yurtiçi yasa uyarınca elde edeceğı vergi sonucuna göre, bu oranın altında bir efektif vergi oranı ile sonuçlanması durumunda öncelik kazanır. Yerel asgari vergi, QDMTT’den farklı olsa bile GloBE ile tutarlı olarak deęerlendirilmelidir³¹⁴.

Genelleştirilmiş bir yerel asgari verginin, ifte vergilendirme yaratmadan gelir elde etme işlevselliğı, verginin ilgili mükellefin GloBE geliriyle ilgili olarak diğerk ülkelerin GloBE ile ilgili taleplerine göre öncelik almasına bağılıdır. Başka bir deyişle, bu yaklaşımın etkinliğı, yerel asgari verginin Düzenlenmiş Kapsanan Vergiler tanımına dahil edilmesine, yani çok uluslu şirketlerin genel GloBE efektif vergi oranının belirlenmesine

³¹² Christians ve diğerkleri a.e. s.15.

³¹³ A.y.

³¹⁴ Akib Aslam, Maria Delgado, “A Firm Lower Bound: Characteristics and Impact of Corporate Minimum Taxation”, IMF Working Papers, 2021, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2021/06/08/A-Firm-Lower-Bound-Characteristics-and-Impact-of-Corporate-Minimum-Taxation-49886>. E.t. 18.10.2024.

bağıdır. Aksi takdirde, yerel asgari vergi, başka yerlerde GloBE ek vergileriyle karşılaşmaya devam ederken bile yerel varlığa karmaşıklık ve vergi yükleri ekleme riski taşıyacaktır.

Özetle, GloBE'yi benimsememeyi veya GloBE içinde tanımlandığı şekilde bir QDMTT benimsememeyi seçen bir ülke, yine de GloBE ile tutarlı bir yerel asgari vergi benimsemeyi seçebilecektir. Yurtiçi asgari vergilerin olası tasarımları aralığında, bir ülke, Model Kural tabanlı QDMTT tarafından belirtilenle aynı, yeniden dağıtım işlevini elde eden veya yerel kuruluşların GloBE efektif vergi oranını %15'in üzerine çıkaran bir Kapsanan Vergi olarak kabul edilen bir vergi seçebilecektir³¹⁵.

ODMTT'nin "şeffaf kuruluşların (transparent entities)" bulunduğu ülkelerde uygulanması konusunda OECD tarafından 2023 yılında yayınlanan rehberde³¹⁶ ülkelere belirli seçenekler sunulmuştur. Düşük vergili ülkede şeffaf bir kuruluşun bulunması halinde bu kuruluşa atfedilen vergiyi ülkeler, öncelikle ülkedeki diğer kuruluşlara ya da ülkede başka bir kuruluş bulunmaması halinde ise şeffaf kuruluşun sahibi gerçek veya tüzel kişiye veya şeffaf kuruluşun kendisine ek vergiyi yükleyecektir.

Yayınlanan rehberde ÇUŞ Grubu tarafından QDMTT ödemesine itiraz edilmesi veya Anayasa hukuku, diğer üst hukuka ya da ilgili ülke hükümeti ile yapılan özel bir anlaşmaya dayalı olarak o ülkenin QDMTT'yi tahsil etme hakkının sınırlandığı durumlarda, hâlihazırda ödenen QDMTT'nin GloBE kuralları çerçevesinde değerlendirilemeyeceği ve ödenecek olan küresel ek vergiden mahsup edilemeyeceği öngörülmektedir³¹⁷.

QDMTT uygulamasına dair en önemli hususlardan bir diğeri de kalıcı güvenli liman "QDMTT Safe Harbour"³¹⁸ uygulamasıdır. Bir ÇUŞ Grubunun, QDMTT Güvenli Limanını uygulamaya hak kazandığı durumlarda, ödenecek QDMTT'nin küresel ek vergiden mahsup edilmesi yerine, ilgili QDMTT'nin uygulandığı ülkede GloBE Kuralları kapsamında ödenmesi gereken ek vergi sıfır olarak kabul edilecektir.

³¹⁵ Christinas ve diğerleri, a.e. s. 18.

³¹⁶ OECD(n), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two), Temmuz 2023, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-june-2024.pdf>. E.t. 06.10.2024.

³¹⁷ A.y.

³¹⁸ A.e. s. 5.

Güvenli liman uygulamaya hak kazanan bir grubun, aşağıdaki tüm standartların tümünü karşılaması gerekmektedir;

- Muhasebe Standardı: QDMTT nihai ana kuruluşun bulunduğu ülkedeki Kabul Edilebilir Finansal Muhasebe Standardı veya Yetkili Finansal Muhasebe Standardına uygun olarak hesaplanması,
- Tutarlılık Standardı: GloBE kurallarında belirlenen hesaplamalarla aynı olması,
- Yönetim standardı: QDMTT'nin uygulanacak ülkedeki denetimlerinin gerekliliğinin yerine getirilmesidir.

OECD uygulanan QDMTT'nin ek vergi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini ve ilgili ÇUŞ Grubunun standartları sağlayarak güvenli liman uygulamaya hak kazanıp kazanmadığını belirlemek için Ülke Değerlendirme Süreci ile yürütülecektir³¹⁹.

QDMTT Güvenli Limanının GloBE vergilendirme yetkisinde yasalaştırılma veya tanıtılma şekli, GloBE ülkesinin yasal yapısına bağlıdır. GloBE uygulayan ülkeler, bir QDMTT'nin "Güvenli Liman" gerekliliklerini karşılayıp karşılamadığına ilişkin, ülke değerlendirme sürecinin bir parçası olarak Kapsayıcı Çerçeve tarafından alınan kararı tanıyacaktır³²⁰.

4.2.GloBE Kuralları Kapsamında Kur Farkına İlişkin Uygulama Farklılıkları

GloBE kuralları uygulama eşiği olan 750 milyon Avro eşiği gibi bazı eşikleri kapsamaktadır. Ancak bu rakam Euro cinsinden olduğu için ülkeler üzerinde konsolide gelir hesaplanmasında farklı para birimlerinin kullanılıyor olması kur farklarından dolayı ülkeler arasında tutarsızlıklara neden olabilmektedir.

GloBE Kuralları, Euro (EUR) cinsinden ifade edilen çeşitli parasal eşikler içerir. Birçok ülke, GloBE Kurallarını EUR cinsinden ifade edilen bu miktarlara dayanarak uygulayabilirken, bazı ülkeler kuralları yerel para birimi cinsinden ifade edilen bu miktarlarla uygulamayı seçebilir. Kuralların koordineli bir şekilde uygulanmasını ve ülkeler

³¹⁹ OECD(o), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023), s.329. <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>. E.t. 10.10.2024.

³²⁰ A.e., s.319.

arasında tutarlılığı sağlamak için, bu eşiklerle ilgili uyumlu döviz çeviri kuralları gereklidir³²¹.

GloBE kurallarında yer alan eşikler yerel mevzuatta EUR dışı bir para biriminde ifade edildiğinde, GloBE Kurallarının koordineli bir şekilde uygulanmasını ve farklı ülkeler tarafından sürekli olarak kullanılan eşiklerde tutarlılığı sağlamak için tutarların yeniden baz alınması gerekecektir. EUR cinsinden tutarlarla ve ülkeler arasında eşdeğerliği sağlamak için, eşikler aynı tarih itibarıyla ve eşdeğer cari döviz kurları kullanılarak yeniden baz alınmalıdır. Bu yeniden baz alınan eşikler, yeniden baz alma işleminin ardından ortak bir tarih (örneğin 1 Ocak'a en yakın Pazar gibi bir başlangıç... tarihi olan bir Mali Yıl dahil) itibarıyla (veya bu tarihe referansla belirlenen bir başlangıç... tarihiyle vb.) başlayan raporlama Mali Yılı için tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır³²².

İlgili mali yılın başlangıcından önce geçerli para eşikleri MNE grupları tarafından bilindiğinde daha fazla kesinlik sağlanır ve bu ülkeler, en geç bir Mali Yılın başlangıcında mevcut olan bir döviz kuruna dayanarak yerel mevzuatlarında belirtilen yerel para birimi eşiklerini yeniden baz almalıdır. Bu nedenle, ilgili eşiklerin yeniden belirlenmesi, ilgili takvim yılının başlamasından hemen önceki aralık ayının ortalama döviz kuru esas alınarak yapılmalıdır³²³.

Uygulanabilir ortalama döviz kuru, Avrupa Merkez Bankası (ECB) tarafından belirtilen döviz referans oranlarına göre belirlenecektir. Avrupa Merkez Bankası'nın bir vergi bölgesinin yerel para birimi için bir döviz referans kuru sağlamadığı veya vergi bölgesinin yerel mevzuat uyarınca kendi para eşiklerini belirlerken bu döviz kurunu kullanma konusunda yasal veya pratik engellerle karşılaştığı durumlarda, ortalama döviz kuru vergi bölgesinin Merkez Bankası tarafından belirlenen kura göre belirlenecektir³²⁴.

4.3.Geçici Olarak Uygulanan Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı ve Güvenli Liman Uygulaması

UTPR, ülkeleri GloBE kurallarını benimsemeye ve çok uluslu şirketleri grup hiselerini IIR sorumluluğu altına sokacak şekilde yapılandırmaya teşvik ederek IIR'ye bir

³²¹ OECD (n), a.e., s.8.

³²² A.e., s.9.

³²³ A.y.

³²⁴ A.y.

destek olarak çalışmak üzere tasarlanmıştır. Ancak, GloBE kuralları uyarınca kural düzeyinin işletilmesi, UTPR'nin, söz konusu ülkenin Nitelikli Yerel Asgari Ek Vergi (QDMTT) getirmediği nihai ana kuruluşun mukim olduğu ülkede ek vergiyi uygulama mekanizması olarak etkili bir şekilde çalıştığı anlamına gelir. Nihai ana şirketin bulunduğu ülkede UTPR'nin potansiyel uygulamasına maruz kalan ÇUŞ Grupları, Nihai Ana Kuruluşun kârlarını bir IIR kapsamına getirmek için sahiplik yapılarını değiştirme konusunda sınırlı bir yeteneğe sahiptir. Ayrıca, ülkeler QDMTT'ler de dahil olmak üzere nitelikli kuralları tanıtmaya sürecini tamamladıkça, UTPR'nin GloBE Kurallarının ilk çalışma yıllarında daha sık uygulanması beklenebilmektedir³²⁵.

Nihai ana kuruluşun bulunduğu ülkede hesaplanan UTPR ek vergi tutarı ilgili ülkede en az %20 oranında bir kurumlar vergisi varsa Geçiş Dönemi boyunca hesaplanan UTPR ek vergi tutarı sıfır olarak kabul edilecektir. Geçiş dönemi 31 Aralık 2025'te başlayıp 31 Aralık 2026'dan önce sona eren ve 12 ayı aşmayan mali yıl anlamına gelmektedir³²⁶. Geçiş dönemi UTPR Güvenli Limanı GloBE kurallarının yürürlüğe girdiği ilk iki yıl boyunca Nihai Ana Kuruluşunun olduğu ülkede geçiş kolaylığı sağlamak için tasarlanmıştır.

UTPR Nihai Ana Şirketin bulunduğu ve QDMTT uygulanmayan bir ülkede ek vergi uygulanması için temel mekanizma olarak dikkate alınmaktadır. Geçiş dönemi UTPR Güvenli Liman uygulaması ile ÇUŞ gruplarının bulundukları ülkelerde GloBE kurallarının etkisini değerlendirmeleri ve mevcut kurumlar vergilerini, rutin olarak Minimum Oran'da veya üzerinde GloBE ETR'leri üretecek veya bir Yerel IIR veya bir QDMTT gibi nitelikli bir yerel asgari vergi benimseyecek şekilde yeniden düzenlemeleri için ek süre sağlamaktadır³²⁷.

İlgili ülkelerde kanunen belirlenen vergi oranları yerine fiilen ödenen vergiler dikkate alınmaktadır. UTPR'ye İlişkin Geçici Güvenli Liman Kuralı uygulaması altında, nihai ana şirketin bulunduğu ülke, en az %20 oranında nominal kurumlar vergisine sahipse,

³²⁵ OECD (n), a.e., s.330.

³²⁶ A.y.

³²⁷ A.e., s. 331.

ilgili ülke için hesaplanan “UTPR’ye ilişkin ek vergi tutarı” sıfır olarak kabul edilmektedir.³²⁸

Güvenli liman uygulamasında efektif vergi oranları değil kanunen belirlenen oran dikkate alınmaktadır. Örneğin Türkiye’de kurulu bir nihai ana şirketin 2024 yılı için efektif vergi yükü %15’in altında olsa dahi, 2024 yılında Türkiye’de kanunlarla belirlenmiş nominal vergi oranı %25’tir. Bu nedenle Türkiye’deki nihai ana şirket, 2024 yılı için UTPR açısından Geçici Güvenli Liman uygulaması kapsamında ek vergi ödemeyecektir.³²⁹

UTPR’ye ilişkin birden fazla Geçici Güvenli Limanı için hak kazanan bir ÇUŞ Grubu, o bölge için hangi güvenli limana başvuracağını seçebilir. Bir ÇUŞ, bir Mali Yılda bir ülkede hem “Ülke Bazlı Raporlama (CbCR)’ya ilişkin Geçici Güvenli Limanı” hem de UTPR güvenli limanı için hak kazandığında, ÇUŞ, "bir kez çıktıktan sonra her zaman çıktı" yaklaşımı kapsamında sonraki bir mali yılda avantajını kaybetmemek adına Ülke Bazlı Raporlama (CbCR)’ya ilişkin Geçici Güvenli Limanı için Geçiş UTPR Güvenli Limanı yerine Geçiş CbCR Güvenli Limanını uygulamayı seçebilecektir.³³⁰

4.4.GloBE Kurallarının İşleyişi Açısından Yerel Vergi Teşvikleri

OECD 6 Ekim 2022’de Vergi Teşvikleri ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi: GloBE Kuralları Sonrasında Vergi Teşviklerinin Yeniden Değerlendirilmesi³³¹ kapsamında bir rapor yayınlamıştır.

Sütun 2 kapsamındaki küresel asgari vergi üzerindeki vergi teşviklerinin etkisine ve özellikle ikinci sütun kapsamındaki ek verginin, ülkelerin belirli vergi teşvikleri vererek elde ettikleri faydayı ortadan kaldıracak şekilde düşüncesiyle vergi bölgelerinin hangi vergi teşviklerini sunacaklarına dair bir yol haritası niteliğindedir.

Ülkeler üzerindeki ana risk, bir vergi bölgesinin bir ÇUŞ’un efektif vergi oranını (ETR) o ülkede %15’in altına düşüren bir vergi teşviki sunması ve ardından başka bir ülkede IIR kuralı ve UTPR kuralı uyarınca ikinci sütun kapsamında ek vergi

³²⁸ Biçer ve diğerleri, “Küresel Asgari Vergi Uygulaması”, s.74.

³²⁹ A.y.

³³⁰ OECD(n), a.e., s.331.

³³¹ OECD(p),” Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules”, 2022, <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>. E.t. 18.10.2024.

alınmasıdır³³². Ancak OECD'nin basit herkese uyan yaklaşımına göre uygulamanın zaman alacağı göz önüne alınmakta, bunun için yerel vergi tabanını korumak amaçlı nitelikli yerel asgari vergiyi (Qualifying Domestic Minimum Top-Up Tax) yürürlüğe koymak ülkelerin vergi gelirini kendi ülkesinde toplama imkânı tanıyacaktır. ETR'yi %15'in altına düşüren vergi teşvikleri dolayısıyla kaynak ülkelerin vazgeçtikleri bu vergi gelirinin GloBE kuralları uygulayan diğer ülkelerce tahsil edilmesi gerektiğinden, kaynak ülkelerin vergi tabanlarını korumaya yönelik olarak ÇUŞ'ların bağlı işletmelerine uyguladıkları ETR'yi %15'e yükseltebilecek QDMTT ile bunun önüne geçilmektedir³³³.

Rapora göre, ülkeler, potansiyel gelir kazançlarını QDMTT'yi tanıtmanın idari maliyetlerine karşı dengelemek isteyebilirler. GloBE vergi tabanının ve kapsanan vergilerin hesaplanması ÇUŞ'lar için karmaşıktır ve ülkeler için belirli bir idari maliyete neden olabilmektedir. Düşük vergili sonuçlar açısından önemli bir risk olmaması durumunda, vergi bölgeleri, maliyetlerin faydalardan daha ağır basabileceği için bu aşamada o ülkelerde GloBE Kurallarını uygulamak istemeyebilir³³⁴.

Ülkelerin GloBE'yi uygulamaya hazırlanırken ETR'yi asgari oranın altına düşüren vergi teşviklerinden vazgeçilmesi ya da teşviklerin ETR'yi en az etkileyen teşviklerle değiştirilmesi OECD tarafından yayınlanan raporda belirtilmiştir. Ancak bunun için ülkelerin vergi teşvikleri konusunda bazı hususlara dikkat çekmesi gerektiğini belirtmiştir. Bunlar, ücretler, maddi duran varlık yatırımlarına ve bu varlıkların maliyetinin hızlı biçimde amortismanına yönelik harcama esaslı vergi teşvikleri, kazanca yönelik tam-kısmi istisnalar ya da indirimli oranlar gibi gelir esaslı vergi teşviklerine göre GloBE kurallarından daha az etkilenmektedir³³⁵.

Devletler ayrıca, diğer yabancı ülkelerdeki kapsam dahilindeki şirketlere verilen vergi teşviklerinin etkisini de göz önünde bulundurmak zorunda kalacaklardır. Çünkü UTPR, bağlı şirketlerin bulunduğu ülkelerin nihai ana kuruluşun düşük vergili gelirini de vergilendirmesine izin vermektedir; bu da nihai ana kuruluş düzeyinde ETR'yi %15'in

³³² Hadnum, a.y.

³³³ Kara, "Küresel Düzlemde...", s. 152.

³³⁴ OECD(p), a.e., s. 53.

³³⁵ Kara, "Küresel Düzlemde...", s.160.

altına düşüren herhangi bir teşvikin de etkilenebileceği anlamına gelmektedir. Bu değerlendirme, özellikle merkez teşvikleri sunan ülkeler için önemlidir³³⁶.

Hükümetler, kapsam dahilindeki çok uluslu şirketlere uygulanan ETR'nin etkisini analiz etmenin yanı sıra, madde bazlı gelir istisnasının (Substance-based income exclusion-SBIE) vergi teşvik rejimleri üzerindeki potansiyel etkilerini de hesaba katmak zorunda kalacaktır³³⁷. GloBE kurallarının uygulanmasından kaynaklanan vergi artışı, şirketlerin bir ülkede sahip olduğu bordro ve maddi varlık miktarlarına bağlı olacaktır; bu da kuruluşların iş faaliyetlerinin doğasıyla yakından ilgilidir. Hükümetler, vergi teşviklerinin kullanımını yeniden değerlendirirken, vergi teşvik rejimlerinin GloBE gelirine kıyasla yüksek miktarda maddi değeri ne ölçüde teşvik ettiğini göz önünde bulundurmak zorunda kalacaklardır³³⁸.

Tablo 2.2, en yaygın vergi teşviki türlerini tanımlayan ve her birinin %15'in altında ETR üretme eğilimi içerisinde olan teşvikleri göstermektedir³³⁹.

Tablo 2.2. GloBE'nin Yerel Vergi Teşvikleri Üzerindeki Etkisi

Vergi Teşvikleri	GloBE'nin Muhtemel Etkisi
Kar Temelli Teşvikler	
İhracat işleme bölgeleri dahil olmak üzere gelir vergisi tatilleri.	Yüksek: Uygulanabilir oldukları dönemlerde GloBE ETR'sini önemli ölçüde azaltacak ve bordro ve maddi varlıklar için istisnanın büyüklüğüne bağlı olarak ek vergi ödenmesine yol açacaktır.
İşletme Kredileri	Orta ila Yüksek: İade edilebilir ve iade edilemez vergi kredileri arasındaki ayrım ve GloBE ETR'sinin hesaplanmasındaki farklı etkileri (ve nitelikli ve nitelsiz iade edilebilir vergi kredilerinin daha da farklılaştırılması) işletme kredilerinin riskini belirleyecektir.
Stopaj Vergisi Muafiyeti	Orta ila Yüksek: Gelir ödemeleri (sahiplerine yapılan dağıtımlar hariç) üzerindeki stopaj vergisi muafiyeti, alıcının ülkesinde Kapsanan Vergi olarak kabul edilir ve kaynak ülkede kabul edilmezken, sahiplerine yapılan dağıtımlar üzerindeki vergi muafiyeti kaynak ülkeye atfedilir. Buna göre, bir kaynak ülkenin yatırım teşviki olarak dağıtımlara uyguladığı stopaj vergisindeki indirimler, etkili orandaki indirimin

³³⁶ OECD(p), a.e., s. 30.

³³⁷ A.e., s. 7.

³³⁸ A.y.

³³⁹ Chrisitians ve diğerleri, a.e., s. 21.

	dağıtım yapan kuruluş için asgari vergi oranının altında bir ETR ile sonuçlanması durumunda kaynak ülkede İkinci Sütunun uygulanmasından etkilenir.
Maliyet Bazlı Teşvikler	
Azaltılmış vergi oranı, nitelikli giderler için ek kesintiler	Orta: Birçok durumda GloBE ETR'sini azaltacaktır, ancak ETR azaltımı her zaman ek verginin ödenmesine yol açmayabilir.
Vergi Ertelemeleri, Yatırım İndirimleri, Daha Uzun Zarar Devretme Süreleri, Uzun Vadeli Sermaye Kazançlarının Ayrıcalıklı Muamelesi	Sınırlı: GloBE ETR'sini azaltma olasılığı düşüktür ve ek vergi ödenmesine yol açar.
Bordro Vergisi Teşvikleri, Emlak Vergisi İndirimleri, Dolaylı Vergi Muafiyeti	Etkisi yok: Bordro vergileri ve diğer istihdam tabanlı vergiler ile sosyal güvenlik katkıları, GloBE kuralları kapsamında Kapsanan Vergiler değildir. Belirli kalemlerin veya mülk kategorilerinin mülkiyetine dayalı vergiler, bir şirketin öz sermayesine dayalı vergilerden farklıdır ve GloBE kuralları kapsamında Kapsanan Vergiler olmamalıdır. Satış vergileri ve katma değer vergileri gibi tüketim vergileri, GloBE kuralları kapsamında Kapsanan Vergiler değildir.

Kaynak: Christians ve diğerleri, a.e., s. 23

“GloBE'nin her teşvik türü üzerindeki kesin etkisi, belirli teşvik rejiminin tasarımı, yararlanıcı şirketlerin İkinci Sütun kapsamında olma derecesi, uygulandığı gelir düzeyi ve GloBE kurallarının mekaniğiyle etkileşimi dahil olmak üzere bir dizi bağlamsal faktöre bağlıdır. GloBE'nin yaygın olarak benimsenmesi nedeniyle ülkelerinde ortaya çıkan düşük vergilendirilmiş geliri seçici bir şekilde önlemeyi amaçlayan hükümetler için kapsamlı bir analiz gereklidir. Ancak tüm ülkeler, GloBE'nin bir sonucu olsun veya olmasın, zamanla etkisiz hale gelen hükümler için teşvik rejimlerini gözden geçirerek fayda sağlayabilir. GloBE kuralları, kapsam dahilindeki bir ÇUŞ'un %15'in altında vergilendirildiği her yerde ek vergi toplama yetkisi vererek bazı vergi teşviklerinin faydasını ortadan kaldıracaktır. Yüksek oranda etkilenen vergi teşviklerinin sürdürülmesi, çok uluslu şirketin ek vergiden sorumlu olmaya devam etmesi nedeniyle vergi teşvikinin yatırım teşvik amacını geçersiz kılarken o ülkenin vergi gelirinden vazgeçmesine yol açacaktır”³⁴⁰.

³⁴⁰ A.y.

Tabloda gösterildiği gibi, vergiyi azaltan veya tamamen ortadan kaldıran vergi teşvikleri bir şirketin ETR'sini etkileme olasılığı en yüksek olanlardır ve bu nedenle GloBE tarafından etkisiz kılınma riski taşımaktadırlar.

5. KÜRESEL ASGARI KURUMLAR VERGİSİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI

Model kuralları ikici sütun kapsamında işletmelerin faaliyet gösterdikleri genel uluslararası vergi kurallarında önemli değişikliklere gidilmesine neden olmaktadır. Şirketlerin ek vergi toplamasını ve şirketlerin iç süreç ve sistemlerinin uyarlamasını gerektirecek yeni dosyalama yükümlülükleri getirecektir³⁴¹. “Belirlenen küresel asgari oran, bir ülkenin mevcut kurumlar vergisinden yüksek ise o ülkede bulunan çok uluslu işletmeler ek vergi yüküne tabi olacaktır. Bu durum, vergi oranını düşük tutarak yatırım avantajları yaratan ülkeler için zarara sebep olarak, Türkiye gibi yatırım potansiyeli yüksek olan ülkeler için yeni avantajlar ortaya çıkarabilecektir³⁴².”

Tablo 2.3. Küresel Asgari Vergi Uygulamasında Ülkelerin Aldıkları Aksiyonlar

Ülkeler	Mevcut Durum	Kapsama Alınan Kurallar
Japonya	Nihai Mevzuat	IIR
Güney Kore	Nihai Mevzuat	IIR, (UTPR 2025)
Birleşik Krallık	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR
Vietnam	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR
Danimarka	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Çek Cumhuriyeti	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Belçika	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Avusturya	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Hollanda	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
İsveç	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
İsviçre	Nihai Mevzuat	QDMTT, (IIR, UTPR 2025)
Fransa	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)

³⁴¹ Tunç, Balaban, a.e., s.4.

³⁴² A.y.

Almanya	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Romanya	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
İrlanda	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
İtalya	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Bulgaristan	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Hırvatistan	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR (UTPR 2025)
Güney Kıbrıs	Nihai Mevzuat	IIR, (QDMTT, UTPR 2025)
Kanada	Nihai Mevzuat	QDMTT, IIR, (UTPR 2025)

Kaynak: Biçer ve diğerleri, a.e., s.75., <https://oecdpillars.com/pillar-tab/pillar-two-implementation/>.
28.10.2024

8 Ekim 2021 Beyanı'nda GloBE kurallarının uygulanmaya başlaması için 2022'de yasal metinlerin hazırlanması ve yasalaştırılması, 2023'te ise uygulamanın başlaması öngörülmüş olmakla birlikte uygulama 2024 yılında başlayabilmektedir. Toplamda 50'den fazla ülke GloBE kurallarının uygulanmaya yönelik olarak çok önemli adımlar atmıştır³⁴³.

“İkinci Sütun kapsamında Küresel Asgari Vergi, ÇUŞ'ları vergi planlamasının sınırlandırılması, sınır ötesi yatırımlarda efektif vergi oranlarının artırılması ve düşük vergili ülkeleri kazançlar üzerindeki vergilerin artırılması gibi düzenlemeler yapmaya itebilir. Artık Samoa, Bermuda, Marshall Adaları, Malta, Cayman Adaları veya Britanya Virgin Adaları gibi off-shore yatırım merkezlerinin ÇUŞ'lar için indirimli veya sıfır gelir vergisi oranları sunmalarının bir gereği de kalmamıştır. Kaldı ki, bu ülkelerin bazıları ya kurumlar vergisi getirmekte ya da vergi oranlarını değiştirmeyi planlamaktadır³⁴⁴.

OECD üyesi devletler ile OECD Kapsayıcı Çerçeve üyeler, GloBE Kuralları'nın geliştirilmesine katkı sağlamış olmasına rağmen, üye ülkelerin bu kuralları kendi mevzuatlarında yer vermesine yönelik OECD'nin ülkeleri zorunlu tutma yetkisi bulunmamaktadır.

Ancak Avrupa Birliği, GloBE Kurallarını AB Üye Devletleri için bağlayıcı olan 2022/2523 sayılı AB Direktifi (Sütun 2 Direktifi)'nde yer vererek, %15 oranındaki

³⁴³ Kara, a.e., s.162.

³⁴⁴ Biçer ve diğerleri, a.e., s.75.

küresel asgari kurumlar vergisinin AB genelinde uygulanmasını sağlamıştır³⁴⁵. Ayrıca, OECD GloBE kuralları 750 milyon Euro konsolide gelir eşiğini aşan ve grup yapısında yabancı iştirakleri ve/veya şubeleri olan ÇUŞ'ları kapsarken; AB Sütun 2 Direktifi, aynı AB üye devletinde yer alan büyük ölçekli yerel grupları da kapsamaktadır³⁴⁶. AB, OECD'nin küresel asgari vergi uygulamasını 2023 yılına kadar iç mevzuatlarına aktarılması gerektiğine dair yayınladığı Direktif'te birçok AB üyesi ülke bu düzenlemeleri iç mevzuatlarına aktarmış bazıları ise uygulamaya yönelik çalışmalara başlamamıştır³⁴⁷.

OECD üye ülkelerini Sütun 2 kuralları konusunda zorlayamazken Avrupa Komisyonu Direktif'teki kurallara dayanarak, 2023 yılında AB'de kurumlar vergisine ilişkin yeni bir yasal çerçeve olan BEFIT (Business in Europe: Framework for Taxation) önerisini kabul etmiştir³⁴⁸.

Getirilen uygulamanın amacı, AB'deki vergi kurallarını ve uyumu sadeleştirmektir. Bu kapsamda, aynı ÇUŞ grubunun farklı bölgelerde bulunan bağlı işletmelerinin, kurumlar vergisi matrahlarını Sütun 2 Direktifi'nde tanımlanan ortak kurallara göre hesaplamaları gerekmektedir. Grubun tüm üyelerinin vergi matrahları tek bir vergi matrahında toplanacak ve bu toplam vergi matrahından her bir bağlı işletmeye vergi mukimi olduğu ilgili AB Üye Devleti'nin yerel vergi kurallarına göre bir pay tahsis edilecektir³⁴⁹.

ABD ise BEPS 2.0 Projesini desteklemesine rağmen GloBE Kurallarını henüz mevzuatına dahil etmemiştir. “*Tax Cuts and Jobs Act in 2017*” ile getirilen Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergilendirilmiş Gelir (GILTI) kuralları kapsamında, ABD halihazırda kendi asgari kurumlar vergisi rejimini uygulamaktadır³⁵⁰. GloBE Kuralları ile karşılaştırıldığında önemli farklılıkları bulunduğu öngörülmüştür.

³⁴⁵ OECD Sütun 2 Düzenlemesinin Farklı Ülkelerdeki Uygulamaları, Vergide Gündem, 2024, “Çevrimiçi”, https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/oecd-sutun-2-duzenlemesinin-farkli-ulkelerdeki-uygulamaları. E.t. 10.12.2024.

³⁴⁶ A.y.,

³⁴⁷ Bunn, Bray, a.y.

³⁴⁸ Yavuz Akbulak, “BEFIT (Avrupa’da İşletmeler İçin Kurumlar Vergisi Çerçevesi): İç Pazara Yönelik Bir Kurumlar Vergisi Sistemi Katmanlandırma Çalışması [Bölüm 1]”, Legal Blog, 2024, “Çevrimiçi”, <https://legal.com.tr/blog/ekonomi/befit-avrupada-isletmeler-icin-kurumlar-vergisi-cercevesi-ic-pazara-yonelik-bir-kurumlar-vergisi-sistemi-katmanlandirma-calismasi-bolum-1/>. E.t. 10.12.2024.

³⁴⁹ A.y.,

³⁵⁰ OECD Sütun 2 Düzenlemesinin Farklı Ülkelerdeki Uygulamaları, a.y.

GILTI, dünya çapında harmanlama esasına göre faaliyet göstermekte ve ABD merkezli ÇUŞ'ların birden fazla bölgedeki oranlarının ortalamasını almasına olanak sağlamaktadır. Diğer yandan Sütun 2 ile ÇUŞ'ların aynı bölgede vergi mukimi olan bağlı işletmelerinin finansallarının bölge bazında konsolide etmesini gerekecektir. GILTI için geçerli olan ABD kurumlar vergisi oranı %21'dir; ancak şirketler çeşitli sebeplerden dolayı daha düşük oranlardan faydalanabilmekte, bu da potansiyel olarak şirketlerin efektif vergi yüklerini Sütun 2 kapsamında belirlenen küresel asgari kurumlar vergi oranı olan %15'in altına düşürebilmektedir. Ayrıca hem GILTI hem de Sütun 2'de varlığa dayalı gelir istisnası (asgari vergi oranına tabi gelirin azaltılması) ve yurtdışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin kuralların yer almasına rağmen, bu kurallar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. ABD'nin, uluslararası iş birliği ile ÇUŞ'ların rekabet edebilirliğini dengelemeye çalışması nedeniyle bu farklılıkların devam etmesi muhtemel olacaktır³⁵¹.

ABD'yi GloBE Kuralları'nın uygulamasına teşvik etmek amacıyla OECD, Gelirin Dahil Edilmesi Esası (IIR) mekanizmasının uygulanmadığı (ABD nihai ana işletmelerini içeren) ve %20'nin üzerinde kurumlar vergisi oranına sahip bir bölgede mukim nihai ana işletmeye sahip olunması durumunda Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralının (UTPR) uygulanmasını 2026 yılına erteleyen özel bir "Geçici Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esası Güvenli Limanı (Transitional UTPR Safe Harbor)" uygulamasını düzenlemiştir³⁵².

Pek çok ülke Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini kendi mevzuatlarına aktararak OECD standartlarına uyum sağlamaya başlamıştır. Sırasıyla bu ülkelerden bazılarını aşağıda ele alacağız.

Macaristan: AB'deki en düşük kurumlar vergisi oranlarına (%9) sahip olan Macaristan 30 Kasım 2023'te Küresel asgari vergi düzeyinin sağlanması ve bununla bağlantılı olarak belirli vergi kanunlarında değişiklik yapılması' hakkında 2023 tarihli LXXXIV sayılı Kanun³⁵³, Macar Gazetesi'nin 171/2023 sayılı sayısında yayımlanmıştır³⁵⁴.

³⁵¹ A.y.

³⁵² A.y.,

³⁵³ Macaristan Resmî Gazete, 2023, <https://magyarkozlony.hu/dokumentumok/59ba20495cd587e54decf5b41b0e6f9e4bba3926/megtekintes>. E.t. 10.12.2024.

³⁵⁴ Lee Hadnum, GloBE Ülke Rehberi: Macaristan, 2024, "Çevrimiçi", <https://oecdpillars.com/globe-country-guide-hungary/>. E.t. 10.12.2024.

Macaristan yabancı yatırımcıları ülkesine çekmeye devam etmek adına mümkün olduğunca çok sayıda yerel vergileri kapsanan vergilere dahil etmeye çalışmıştır. Aynı zamanda yabancı yatırımcıların ilgisini korumak adına, nitelikli iade edilebilir vergi kredisi olarak kabul edilebilecek pek çok vergi teşvikini uygulamaya koymuştur³⁵⁵. Macaristan IIR ve QDMTT'yi 2024 yılı, UTPR'yi ise 2025 yılı itibariyle yürürlüğe koymuştur.

İrlanda: 22 Aralık 2023'te SI No. 675/2023-Vergi Birleştirme Yasası 1997 (Bölüm 111B(3)) Emri 2023'ü yayınladı³⁵⁶. 10 Ekim 2024'te İrlanda Hükümeti, 2024 Maliye Yasa Tasarısını yayınladı³⁵⁷. Tasarıda Küresel Asgari Kurumlar Vergisi hakkında pek çok düzenleme yapılmıştır. 12 Kasım 2024'te yasalaştırılmıştır. IIR ve QDMTT 2024 yılı, UTPR ise 2025 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Belçika: 28 Aralık 2023 tarihli Çok Uluslu İşletme Grupları ve Büyük Yerli Grupları için Asgari Vergi Getirilmesine Dair Kanun yayınlanmıştır³⁵⁸. Devamında 12 Mayıs 2024 tarihinde Belçika Resmî Gazetesi, OECD İdari Rehberini uygulamak amacıyla 'Çokuluslu İşletme Grupları ve Büyük Yerli Gruplar İçin Asgari Vergi Getirilmesine Dair Kanun'da değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler içeren kanunu yürürlüğe koymuştur³⁵⁹. IIR ve QDMTT 2024 yılı, UTPR ise 2025 yılı itibariyle mevzuata dahil edilmiştir.

Kanuna göre Belçika, asgari kurumlar vergisi kuralları kapsamına giren grupların, federal kamu maliye otoritesine kaydolup, Sütun 2 vergi kimlik numaralarını tesis ettirmesini zorunlu kılmıştır. Bu numara ile mükelleflerin nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (QDMTT) veya gelirin dahil edilmesi esası (IIR) kuralları kapsamında Belçika'da ön bir ödeme yapılabilmesini sağlayacaktır. Ancak, tamamlayıcı vergiye ilişkin ön ödemeler, GloBE Kuralları ve Sütun 2 Direktifi kapsamında getirilen bir zorunluluk değildir. Bununla birlikte, asgari kurumlar vergisi kurallarının uygulanmasıyla, Belçika Sütun 2'yi mevcut vergi ön ödeme takvimine dahil etmiştir. Bu takvim zorunlu olmamakla birlikte, şirketler zamanında ön ödemelerini yapmadıkları durumda,

³⁵⁵ OECD Sütun 2 Düzenlemesinin Farklı Ülkelerdeki Uygulamaları, a.y.

³⁵⁶ SI No. 675/2023- Vergi Birleştirme Yasası 1997 (Bölüm 111B(3)) Emri 2023 <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2023/si/675/made/en/print>. E.t. 10.12.2024.

³⁵⁷ Finans Yasası 2024 (2024 tarihli 43. Kanun) 2024 Maliye Yasası (2024 tarihli 84. Kanun), 2024, "Çevrimiçi", <https://www.oireachtas.ie/en/bills/bill/2024/84/>. E.t. 10.12.2024.

³⁵⁸ Service Public Fédéral Finances, Service Public Fédéral Justice, 2023, https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&pub_date=2023-1228&caller=summary&numac=2023048529#top. E.t. 10.12.2024.

³⁵⁹ A.y.

nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (QDMTT) veya gelirin dahil edilmesi esas (IIR) yoluyla Belçika’da tahsil edilecek tamamlayıcı vergi miktarı üzerinden %9 oranında indirilemeyen ek bir ücret ödemek zorunda kalacaktır³⁶⁰.

Almanya: 6 Aralık 2024'te Federal Maliye Bakanlığı, Asgari Vergi Yasası'ndaki değişiklikler hakkında İkinci Tartışma Taslağı'nı³⁶¹ yayınladı. Güncellenen İkinci Tartışma Taslağı, Haziran 2024 OECD İdari Rehberliği için değişiklikleri içeriyor. 17 Ekim 2024'te Almanya Grup Ana Bildirim Formu³⁶² şablonunu yayınlamıştır. 27 Aralık 2023'te Almanya'nın 2. Sütun GloBE Kuralları/AB Asgari Vergi Direktifini uygulamaya yönelik yasası 2023 Federal Yasa Gazetesi'nde³⁶³ yayınlandı.

15 Aralık 2023'te Bundesrat (Almanya Parlamentosu Üst Meclisi), Küresel Asgari Vergi Yasasını³⁶⁴ kabul etmiştir. Son olarak 20 Ağustos 2024' te Alman Maliye Bakanlığı, OECD İdari Rehberliğinin Üçüncü Setinin çoğu yönünü uygulamak için Yasa Tasarısı Tartışma Taslağı'nı yayınlamıştır. IIR ve QDMTT'yi 2024 yılı, UTPR'yi ise 2025 yılı itibariyle yürürlüğe koymuştur.

İsviçre: 22 Aralık 2023'te İsviçre Federal Konseyi, 1 Ocak 2024'ten itibaren QDMTT'yi uygulamak için bir Tüzük³⁶⁵ yayınlamıştır. 4 Eylül 2024'te İsviçre Federal Konseyi, 1 Ocak 2025'ten itibaren IIR'nin uygulanacağını duyurmuştur. 20 Kasım 2024'te İsviçre Federal Konseyi, 1 Ocak 2025'ten itibaren IIR'yi uygulamak için değiştirilmiş Asgari Vergi Tüzüğünü yayınlamıştır.

Hollanda: 27 Aralık 2023'te Hollanda Resmî Gazetesi, AB Asgari Vergi Direktifini uygulamak için Asgari Vergi Yasası'nı içerir 2024 Vergi Planı'nı yürürlüğe

³⁶⁰ OECD Sütun 2 Düzenlemesinin Farklı Ülkelerdeki Uygulamaları, a.y.

³⁶¹ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-08-20-MinStGAnpG/0-Gesetz.html. E.t. 10.12.2024.

³⁶² Gruppenträgermeldung nach § 3 Mindeststeuergesetz (MinStG) Pillar 2, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-10-17-muster-gruppentraegermeldung-2024.pdf?__blob=publicationFile&v=3. E.t. 10.12.2024.

³⁶³ <https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2023/397/VO.html>. E.t. 10.12.2024

³⁶⁴ “Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen”, Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages, 2023, https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2023/0501-0600/595-23.pdf?__blob=publicationFile&v=2. E.t. 10.12.2024.

³⁶⁵ Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen, <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/85581.pdf>. E.t. 10.12.2024.

koymuştur³⁶⁶. 17 Eylül 2024'te Asgari Vergi Yasası'nı değiştirmek için bir yasa tasarısı yayınlamıştır. IIR ve QDMTT'yi 2024 yılı UTPR ise 2025 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Güney Kore: OECD Modeli ile uyumlu Sütun II kuralları 23 Aralık 2022'de Kore parlamentosu tarafından onaylandı. Gelire dahil etme kuralı 1 Ocak 2024'te, az vergilendirilmiş ödeme kuralı ise 1 Ocak 2025'te yürürlüğe girecektir³⁶⁷.

25 Temmuz 2024'te Ekonomi ve Maliye Bakanlığı, 2024 Vergi Kanunu Değişiklik Tasarısı'nı³⁶⁸ yayınladı. Bu, OECD İdari Rehberliği'nin yönlerini yansıtmak için Güney Kore küresel asgari vergi yasasında bir dizi değişiklik içermektedir.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarını uygulayan ülkeler uyum gereklilikleri ve beyan/kayıt tarihleri açısından farklılık göstermektedir. Kayıt ve ek uyum gerekliliklerini getiren Belçika'nın yanı sıra, yukarıda açıklandığı şekilde, örneğin İngiltere ve İrlanda da ÇUŞ gruplarını, kurallara tabi olacakları muhasebe döneminin bitiminden itibaren sırasıyla 6 ve 12 ay içinde vergi dairesine kayıt yaptırmaya zorunlu kılmaktadır. Ayrıca, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları tarafından getirilen küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesine (GloBE Information Return veya "GIR") ek olarak, bazı ülkelerin, bazı durumlarda son beyan tarihi GIR'dan daha önce verilmesi gereken vergi beyannameleri olabilmektedir³⁶⁹.

Güvenli liman uygulamaları çerçevesinde küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarının mali tablolar ile ülke bazlı rapor (Country-by-Country Report veya "CbCR") üzerinden hazırlandığı dikkate alındığında, ÇUŞ gruplarının faaliyet gösterdiği ülkelerin uyum gerekliliklerine ilişkin takvimleri dikkatle takip etmeleri ve Sütun 2 ile ilgili prosedürlerini buna göre düzenlemeleri gerekmektedir³⁷⁰.

³⁶⁶ https://www.eerstekamer.nl/behandeling/20231227/publicatie_wet_9/document3/f=/vm9cci6it9ov.pdf. E.t. 10.12.2024.

³⁶⁷ Sercan Bakaç, "Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Türkiye", 2024, "Çevrimiçi", <https://www.alomaliye.com/2024/05/28/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-uygulamasi-ve-turkiye/>. E.t. 10.12.2024.

³⁶⁸ https://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028&searchNttId1=MOSF_000000000069911&menuNo=4010100. E.t. 10.12.2024

³⁶⁹ OECD Sütun 2 Düzenlemesinin Farklı Ülkelerdeki Uygulamaları, a.y.

³⁷⁰ A.y.

6. SÜTUN 2 ve ÇOK TARAFLI ANLAŞMA (STTR MLI)

Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument, “MLI”), Türkiye’nin de aralarında bulunduğu 70’i aşkın ülke tarafından Haziran 2017 tarihinde Paris’te imzalanmıştır³⁷¹. Ardından, 3 Haziran 2020 tarihinde “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin Uygulanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Teklifi”, Türkiye tarafından yapılan bildirim ve çekincelerle birlikte TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulmuştur. Söz konusu kanun teklifi, ilgili yasama döneminde sonuçlandırılmadığından, yenilenerek 3 Ekim 2023 tarihinde tekrar TBMM Başkanlığı’na sunulmuş olup, onay süreçleri tamamlanmamıştır³⁷².

Daha sonrasında 19 Eylül 2024’te Türkiye’nin de aralarında bulunduğu 9 ülke³⁷³ Sütun 2 Vergi Kuralı Uygulamasını Kolaylaştırmaya Yönelik Çok Taraflı Anlaşma’yı (STTR MLI) Paris’te imzalamıştır³⁷⁴. 10 ülke ise (Belçika, Bulgaristan, Kosta Rika, Moğolistan, Portekiz, Senegal, Seyşeller, Tayland, Ukrayna ve Özbekistan) sözleşmeyi imzalama niyetlerini ifade etmişlerdir³⁷⁵.

GloBE Kurallarının bir parçası olarak sunduğu bu yeni çok taraflı araç, ülkelerin mevcut ikili vergi anlaşmalarında vergiye tabi kuralını uygulamak için kullanabilecekleri etkili bir araç olacaktır³⁷⁶.

Vergiye Tabi Olma Kuralı/STTR, karların kaynak ülkelerden düşük oranlı vergilerin uygulandığı ülkelere kaydırılmasını sağlayan grup içi ödemelerle ilgili yapıları hedeflemekte ve bu çerçevede faiz, gayri maddi hak/royalti, teminatlar veya finansal ödemeler, endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipman için kira ödemeleri ve hizmet

³⁷¹ OECD, “BEPS Multilateral Instrument” <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html>. E.t. 10.12.2024.

³⁷² Türkiye Bakış Açısıyla Uluslararası Vergi Gündemi, 2024, Vergi Gündemi, “Çevrimiçi”, https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/turkiye-bakis-acisiyla-uluslararasi-vergi-gundemi. E.t. 10.12.2024.

³⁷³ Barbados, Belize, Benin, Cabo Verde, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Endonezya, Romanya, San Marino ve Türkiye, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/sttr-ml-signatories-and-parties.pdf>. E.t. 10.12.2024.

³⁷⁴ OECD, Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>. E.t. 10.12.2024.

³⁷⁵ https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/oecd-holds-signing-ceremony-for-the-sttr-ml. E.t. 10.12.2024

³⁷⁶ OECD (2024), Çok Taraflı Enstrüman, a.y.

ödemelerinin kaynak ülkelerde en az %9 oranında stopaj yoluyla vergilendirilmesini öngörmektedir³⁷⁷. Örneğin STTR kapsamındaki bir gelirin ödemenin yapıldığı kaynak ülkede %5 oranında stopaj vergisine tabi tutulduğu ve söz konusu gelirin mukim ülkede %1 oranında nominal vergilemeye tabi olması üzerine, ödemenin yapıldığı kaynak ülke STTR kapsamında %3(%9-%5-%1) ek bir vergi uygulama hakkına sahiptir.

Vergiye Tabi Olma Kuralı/STTR Sütun 2'yi oluşturan diğer kurallardan (“Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı/IIR” ve “Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı/UTPR”) ve bu kurallara ilişkin gelir eşiklerinden bağımsız olarak uygulanacaktır. Ancak, Vergiye Tabi Olma Kuralı/STTR'nin uygulanabilmesi için ilgili mali yıl içinde kapsama giren ödemelerin toplamının 1 Milyon Euro'yu aşması gerekmektedir. 40 milyar EUR altında GSYİH'sı olan ülkeler için bu sınır 250 bin Euro olarak uygulanacaktır³⁷⁸.

MLI, vergi anlaşmalarına dair politika ve uygulamalarına tutarlılık sağlaması ve BEPS Eylem Planı'nda ki aksiyonların uygulanması adına önemlidir. Gerçek ve tüzel kişilerin sınır ötesinde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ve çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarındaki lehe hükümlerden faydalanma koşullarını zorlaştırmak suretiyle vergi anlaşmaları kaynaklı sınır ötesi vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve etkin bir şekilde çözüme kavuşmasını sağlayacaktır³⁷⁹. MLI, halihazırda yürürlükte olan 1200'den fazla ikili vergi anlaşması için asgari standartları uygulamak, anlaşmazlık suistimallerini engellemek ve uyuşmazlık çözümü mekanizmalarını iyileştirmek için hazırlanmıştır. MLI anlaşmasına katılmak hükümetlerin vergi anlaşmalarını güçlendirmekle birlikte anlaşmaları yeniden müzakere etme ve geleneksel olan anlaşmayı yeniden uyarlamayı azaltmayı hedeflemektedir³⁸⁰.

“MLI, asgari standart içerenler ve seçimli olanlar olmak üzere iki türlü hüküm içermektedir. Bunlara ek olarak, MLI'da tahkime ilişkin hükümleri içeren ayrı bir kısma yer verilmiş olup bu kısmın seçimi ülkelerin tercihinin bırakılmıştır. Asgari standartlar

³⁷⁷ KPMG Vergi Bülteni, “Çevrimiçi”, 2024, <https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/turkiye-nin-de-aralarinda-bulundugu-9-ulke-pillar-2-sttr-uygulamasini-kolaylastirmaya-yonelik-cok-tarafli-soz-lesme-yi-sttr-mli-imzaladi/2742>. E.t. 10.12.2024.

³⁷⁸ A.y.

³⁷⁹ Köse, a.e., s.270.

³⁸⁰ Richard Irwin, Nguyen Giang, “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) Coming Into Force Soon”, Pwc Vietnam News Brief, <https://www.pwc.com/vn/en/publications/2021/211026-pwc-vietnam-resolution-406.pdf>. E.t. 16.07.2024.

içeren hükümler olarak “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önsözünün güncellenmesi (madde 6)”, “anlaşmanın istismarının engellenmesi (madde 7)”, “karşılıklı anlaşma usulünün geliştirilmesi (madde 16)” ile ilgili hükümler; tercihe bağlı hükümler olarak ise “mali yönden şeffaf kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik düzenleme (madde 3)”, “çifte mukim durumundaki kurumlara yönelik düzenleme (madde 4)”, “çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinden istisna yöntemine yönelik düzenleme (madde 5)”, “temettü transfer işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenleme (madde 8)”, “gayrimenkul varlıklara dayalı menkul kıymet satış kazançlarına yönelik düzenleme (madde 9)”, “üçüncü ülkelerdeki iş yerlerinin kötüye kullanımına ilişkin düzenleme (madde 10)”, “mukim ülkenin vergilendirme hakkının korunmasına ilişkin düzenleme (madde 11)”, “iş yeri statüsünün oluşumundan yapay kaçınmanın engellenmesine ilişkin düzenlemeler (madde 12- 15) ve “bağlı işletmelerde karşılıklı düzeltme yapılmasına ilişkin düzenleme (madde 17)” MLI’da yerini almıştır³⁸¹.

MLI, 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla imzaya açılmış, ilk imza töreni 7 Haziran 2017 tarihinde yapılmış ve 1 Temmuz 2018 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Günümüze kadar 104 ülke MLI’yı imzalamış, bunların 89’u MLI’yı parlamentolarından geçirmiş ve onaylamıştır³⁸².

7. KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN OLASI ETKİLERİ

7.1. Kurumlar Vergisi Düşük ve Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerindeki Etkileri

Küresel asgari verginin ülke ekonomisini ne derece etkileyeceği veya yabancı ülkede faaliyette bulunan çok uluslu şirketler nezdinde uygulanabilirliği çözülmesi gereken problemlerden biri olarak görülmektedir. Asıl amaç vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve vergi rekabetiyle mücadele etmek olan bu yeni verginin, kurumlar vergisi düşük olan ülkeler üzerindeki etkisi tartışılmaktadır.

³⁸¹ Mustafa Cemil Kara, Ersan Öz, “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi’nde Geline Aşama ve Kazanımlar”, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:25 Sayı:3, 2024. s. 491.

³⁸² MLI’yı imzalayan ve parlamentolarından geçiren ülkelerin güncel durumu hakkında, **Bknz.** <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. E.t. 08.07.2024.

ÇUŞ'ların %15'lik bir asgari vergi ödemesini ifade eden KAKV (Küresel Asgari Kurumlar Vergisi), vergi standardizasyonu açısından oldukça önemlidir³⁸³. Nobel ödüllü ekonomist Joseph Stiglitz, KAKV anlaşmasının “tarihi” olduğunu ancak daha fazlasına ihtiyaç duyulduğuna dikkat çekmiştir. Bu doğrultuda “*Vergi oranınız çok düşükse, bu minimum vergi fiilen maksimum vergi haline gelir*” diyerek konu ile ilgili görüşlerini ifade etmiştir³⁸⁴. KAKV'nın reformunun amacı ÇUŞ'ların meydana getirdiği vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmektir. Varılmak istenen nokta OECD ülkelerinin siyasi fikir birliğine ulaşmasını hedeflemektir. Bu doğrultuda ÇUŞ'ların kontrolsüz vergi rekabetinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır³⁸⁵.

Düşük kurumlar vergisi oranlarının gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri üzerindeki etkisine göre, ülkelerin yatırımları kendi tarafına çekmek için vergilemede aşağı doğru bir yakınsama eskiden günümüze kadar süregelmektedir. 1980'lerin başından beri kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşe göre, ülkelerin yatırımları çekmek adına sundukları vergi teşvikleri ve ulusötesi şirketlerin daha az efektif vergi oranı ödemeleri daha düşük kurumlar vergisi oranlarına yönelim hep devam etmiştir³⁸⁶. KAKV ile asgari oranlı küresel bir vergi uygulaması bunun önüne geçilmesi adına atılmış bir adımdır. Ancak KAKV 'nin en önemli unsurlarından biri olan anlaşmanın arkasındaki fikir birliğinin sağlanmasıdır. OECD ve AB KAKV çalışmalarına başlamıştır. Küresel asgari verginin açıklanmasından kısa bir süre sonra OECD uygulamanın nasıl olacağı yönünde kurallar yayımlamıştı. Yayımlanan kuralların akabinde kendi sistemine uyarlamak adına bazı ülkeler istisnalar düzenleyerek vergi sistemlerine dahil etmişlerdir. Birleşik Krallık, bünyesindeki çok uluslu şirketleri küresel asgari kurumlar vergisine dahil etmek için verginin yerel olarak uygulanması adına istisnalar düzenlemiştir³⁸⁷. Birleşik Krallık'ta küresel asgari verginin uygulanmasının yanı sıra, kime ve nasıl uygulanacağı, geçiş

³⁸³ IMF, International Corporate Tax Reform, 2023, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2023/02/06/International-Corporate-Tax-Reform-529240>. E.t. 21.07.2024.

³⁸⁴ Joseph Stiglitz, “Historic But Inadequate: Joseph Stiglitz on G7 Deal to Back a 15% Global Minimum Corporate Tax Rate”, 2021, https://www.democracynow.org/2021/6/7/joseph_stiglitz_minimum_corporate_tax_rate. E.t.21.07.2024.

³⁸⁵ Maarten Floris de Wilde, “Is There a Leak in the OECD's Global Minimum Tax Proposals (GLOBE, Pillar Two)?”, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3792531. E.t. 21.07.2024.

³⁸⁶ Tax Foundation Data, https://github.com/TaxFoundation/data/blob/master/OECD-corporate-income-tax-rates/OECD_corp_income_tax_rates_1981-2015.csv. E.t. 22.07.2024.

³⁸⁷ <https://www.gov.uk/government/news/uk-launches-consultation-on-domestic-implementation-of-global-minimum-tax-for-large-multinational-groups>. E.t. 22.07.2024.

kuralları, kapsam dahilindeki işletmelerin nasıl rapor vermesi gerektiği ve ödemesinin nasıl olacağı gibi %15’lik asgari kurumlar vergisinin ülke içinde nasıl uygulanacağı konusu gündeme gelmiştir³⁸⁸.

Kurumlar vergisine görece daha bağımlı olan gelişmekte olan ülkeler asgari verginin hiç olmadığı sisteme göre minimum %15’lik bir verginin ileriye doğru atılmış bir adım olarak görülmesi ve söz konusu düşük oranın yeni bir standart haline gelerek gelişmekte olan ülkeler için az bir ek gelir sağlayarak daha büyük kayıplara neden olacağı düşünülmektedir³⁸⁹. Bu olumsuz senaryoların yanı sıra KAKV ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki madencilik, telekomünikasyon, imalat gibi sektörlerde vergi rekabetini sınırlandırabileceği ve kurumlar vergisi konusunda eskiden beri süre gelen dibe doğru yarışı bitireceği düşünülmektedir³⁹⁰. KAKV ile kar aktarımının azalması ile kaydırılan karda yarı yarıya bir düşüş beklenmektedir. Bu durumda ÇUŞ’lar faaliyette bulundukları ülkelerde daha fazla kara sahip olabilecek ve gelişmekte olan ülkeler için bir fayda doğuracaktır³⁹¹.

Bu anlaşmanın ikinci ayağı olan küresel asgari kurumlar vergisinin potansiyel etkisi çoğu ülkede vergi gelirini artırmasına ve Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine (Sustainable Development Goals-SDGs)³⁹² ulaşılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Kalkınma hedeflerinin 17.1 nolu hedefi, “*Vergi ve diğer gelirlerin toplanması için yurt içi kapasitenin geliştirilmesi amacıyla gelişmekte olan ülkelere uluslararası destek sağlanması da dahil olmak üzere, yurt içi kaynak seferberliğinin güçlendirilmesi*” şeklindedir³⁹³. Diğer bir önemli gösterge ise, gelişmekte olan ülkelerin Covid-19 salgınından beri kamu gelirlerini arttırma eğiliminde olmaları ve kurumlar vergisinin kamu hedeflerine ulaşmada önemli bir gelir sağlayacağı göz önünde olduğu için gelişmekte olan ülkelerin

³⁸⁸ A.y.

³⁸⁹ Joseph Stiglitz, Tommaso Faccio, The Global Minimum Corporate Tax Needs More Work. Project Syndicate. 2023, <https://www.project-syndicate.org/commentary/global-minimum-corporate-tax-agreement-needs-improvements-by-joseph-e-stiglitz-and-tommaso-faccio-2023-06>. E.t. 24.07.2024.

³⁹⁰ Lassourd, a.y.

³⁹¹ OECD (2024d), Economic Impact Assessment of the Global Minimum Tax (January 2024), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/summary-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf>. E.t.22.07.2024.

³⁹² Sustainable Development Goals: Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri diğer bir deyişle Küresel Amaçlar, Birleşmiş Milletler üyesi ülkeler tarafından 2030 sonuna kadar ulaşılması amaçlanan hedefleri içeren bir evrensel eylem çağrısıdır. “Çevrimiçi”, [The UN Sustainable Development Goals – UN Environment Management Group \(unemg.org\)](https://www.un.org/sustainabledevelopment/).

³⁹³ BM, Sürdürülebilir Kalkınma Araçları,2015,” Çevrimiçi”, <https://turkiye.un.org/tr/sdgs/17>. E.t. 22.07.2024.

dijital altyapıyı finanse etmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra gelişmekte olan ülkelerde küresel asgari kurumlar vergisinin etkisi, ülkelerin vergi sistemlerinde yapacakları yerel vergi kurallarıyla etkileşimine ve sonuç olarak farklı ülkelerin mali rejimlerini nasıl değiştirdiğine bağlı olacaktır³⁹⁴.

Gelişmekte olan ülkeler genel itibariyle yüksek oranlı kurumlar vergisine sahip oldukları için, vergi cenneti ülkeleri olarak sayılmamaktadırlar. Gelişmekte olan ülkelerin yatırımcılara, belirli bölgelere veya bazı sektörler sunduğu vergi muafiyetleri, büyük çok uluslu şirketlerin ödediği efektif vergi oranını düşürmüştür. Sözleşmenin ikinci sütunundaki %15'lik asgari oran, vergi teşvikleri ile %15'in altında bir efektif vergi oranına sahip olan gelişmekte olan ülkeler için ÇUŞ'lerden sağlayacağı kurumlar vergisinden mahrum kalacaktır. ÇUŞ'ların vergilendirme yetkisine göre bulundukları ülkelerde asgari vergiyi ödeyecekleri için, gelişmekte olan ülkeler bunun farkında bile olmayarak vergi gelirinden yoksun olacaktır³⁹⁵.

Sütun 2'de ifade edilen küresel asgari kurumlar vergisi, vergi anlaşmalarına ilişkin dört ana kuralı içermektedir. Bu kuralların geliri 750 milyon Avronun üzerinde olan şirketlere uygulanması amaçlanmaktadır³⁹⁶.

Nitelikli Yurt İçi Tamamlayıcı Vergi Kuralı, Gelire Dâhil Etme Kuralı ve Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı ile birlikte, hem yurt dışında yatırım yapan şirketler hem de yurt içinde yatırım yapan yabancı şirketler için asgari bir vergi oluşturmaktadır. Bunların hepsi en az %15'lik minimum efektif orana bağlıdır ve bir şirketin faaliyet gösterdiği her yetki alanı için geçerli olacaktır³⁹⁷.

Dünya üzerinde yeterli sayıda ülke söz konusu kuralları benimserse, ÇUŞ'ların dünya genelindeki karlarının önemli bir kısmı %15'lik bir efektif vergi oranı ile vergilendirilecektir. Birinci ve ikinci sütun anlaşmaları uluslararası vergi kurallarında yapılan büyük değişiklikleri temsil ettiği için başarısı da bu yönde geniş çaplı olacaktır.

³⁹⁴ Lassourd, a.y.

³⁹⁵ A.y.

³⁹⁶ Tax Foundation, OECD Pillar Two (Global Minimum Tax), Tax Foundation Edu, <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/oecd-pillar-2-global-minimum-tax/>. E.t. 26.07.2024.

³⁹⁷ Osman Geyik, Gamze Yıldız Şeren, "Küresel Politikaların Ulusal Yansımaları: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Çerçevesinde Olası Riskler ve Lehe Görüşler", **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı: 427, 2024, s.52.

7.2.Küresel Asgari Verginin Yatırıma Etkileri

Küresel vergi reformuyla beraber gelen küresel asgari verginin etkisi şirketler bünyesinde oluşan vergi yüklerini artıracaktır. Çünkü reform mevcut vergi sisteminden yararlanan ÇUŞ'lara vergiden kaçınmada ve vergi kaçırılmasında engel olacaktır. Özellikle bu ülkelerde %15'in altında vergi oranları teklif edilirse, şu zamana kadar düşük vergili ülkelerde yüksek oranlarda kurum kazancı elde eden şirketler için olumsuz hisse senedi fiyatı tepkileri beklenmektedir³⁹⁸.

KAKV ile devletlerin yabancı şirketleri ülkelerine çekebilmek adına girmiş oldukları dibe doğru yarışı sonlandırması hedeflenmekteydi. Bu anlamda küresel vergi anlaşması düşük vergili yatırım merkezlerini hedef almaktadır. Vergi anlaşmasının yeni kurallar gereği ulusal hükümetlerle düşük vergi anlaşmalarından faydalanan ÇUŞ'lar, ana şirketin yetki alanında daha yüksek vergilerle karşı karşıya kalabilecektir³⁹⁹.

UNCTAD'ın yayınlamış olduğu bir raporda, vergi kaçakçılığını önleme ve yatırımı koruma çabaları arasındaki etkileşimi vurgulayarak, yatırım anlaşmalarının yeni küresel vergi kurallarıyla uyumlu hale getirilmesi için reformların hızlandırılması gerektiğini belirtmiştir⁴⁰⁰. Rapor, Uluslararası Yatırım Anlaşmaları (International Investment Agreements-IIA) kapsamındaki olası hukuki zorluklar ve ülkelerin yeni küresel vergiye uyum sağlaması yönünde yatırımcı-devlet anlaşmazlıklarının ortaya çıkma olasılığının yüksek olduğunu belirtmektedir.

Raporda IIA 'da, küresel asgari vergi anlaşmasını, iklim değişikliği ve sağlık gibi konularda uluslararası alanda kabul görmüş diğer politikaları destekleyecek şekilde hızlandırılması gerektiği vurgulanmaktadır⁴⁰¹.

Özet olarak raporda yatırım anlaşmaları standartlarının, ulusal vergi toplama yöntemlerini ve KAKV'yı etkileyebileceği öngörülmektedir. Rapora göre, KAKV'yı kabul

³⁹⁸ Richard Collier, Michael P. Devereux, John Vella, "Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country", World Tax Journal, 2021, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-02/International%20-%20Comparing%20Proposals%20to%20Tax%20Some%20Profit%20in%20the%20Market%20Country%20-%20IBFD.pdf>. E.t. 21.07.2024

³⁹⁹ De Wilde, a.y.

⁴⁰⁰ UNCTAD, The Global Minimum Tax Spurs Need For Faster Investment Agreement Reforms, 2023, <https://unctad.org/news/global-minimum-tax-spurs-need-faster-investment-agreement-reforms>.E.t.22.07.2024.

⁴⁰¹ A.y.

eden ülkeler ile kabul etmeyen ülkelerdeki işletmelere farklı muamele uygulamalarının anlaşmazlıklara neden olacağı belirtilmiştir⁴⁰². Raporda KAKV'yı desteklemek için yatırım anlaşmalarının acil bir şekilde reform edilmesi ifade edilmektedir⁴⁰³.

Vergi kaçakçılığıyla mücadele ile yatırım teşviki arasındaki etkileşimi vurgulayan rapor küresel asgari verginin IIA'lar ile nasıl etkileşime gireceğini daha iyi tanımlamak için çok taraflı bir araç çağrısında bulunuyor. Anlaşmazlık risklerini azaltmak için hükümetlerin hem yabancı hem de yerli işletmelere adil muamele edilmesini sağlamak amacıyla kurumlar vergisi teşviklerini yeniden değerlendirmelerini ve iyileştirmelerini önermektedir⁴⁰⁴.

Başka bir teorik çalışmaya göre, küresel reformun düşük vergili yatırım merkezi ülkelerinin yasal kurumlar vergisi oranlarını artıracak, böylece reformun kamu maliyeleri üzerindeki etkisinin çok uluslu şirketlerin vergi tabanlarının ne kadarını yeniden tahsis etmeye karar vereceğine bağlı olacağı belirtilmiştir⁴⁰⁵.

OECD'nin yapmış olduğu çalışmalara göre, yatırım merkezlerinde Küresel Asgari Verginin vergi cennetlerinde elde edilen düşük vergili karı %36'dan %7'ye düşürerek yaklaşık %80 oranında azaltacağı düşünülmektedir. Bu azalmanın hem kar kaydırmasındaki azalmadan hem de ek vergilerin uygulanmasından kaynaklandığı belirtilmiştir. Bu azalma tüm gelir guruplarında mevcut ancak büyük çoğunlukla yatırım merkezlerinde yoğunlaşmaktadır. Geriye kalan düşük vergili kâr, büyük ölçüde küresel asgari verginin çok uluslu şirketlerin gerçek ekonomik faaliyetlerini hesaba kattığı öze dayalı gelir hariç tutmanın (Substance-Based Income Exclusion-SBIE) varlığından kaynaklanmaktadır⁴⁰⁶.

KAKV çerçevesinde kar aktarma teşviklerinin azalması ile kaydırılan karda yarı yarıya bir düşüş beklenmektedir. Bu durumda ÇUŞ'lar ekonomik faaliyet yürüttüğü yerde daha fazla kara sahip olabilir, bu durum gelişmekte olan ülkeler için bir fayda doğurabilecektir.

⁴⁰² UNCTAD, a.y.

⁴⁰³ A.y.

⁴⁰⁴ A.y.

⁴⁰⁵ Niels Johannesen, "The Global Minimum Tax", **Journal of Economics Public**, Say:212, 2022, <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104709>. E.t. 22.07.2024

⁴⁰⁶ OECD(2024d), Economic Impact Assessment of the Global Minimum Tax, 2024, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/summary-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf>. E.t. 26.07.2024.

Küresel asgari kurumlar vergisinin adil ve şeffaf bir ortam yaratması, vergi gelirlerini arttıracak olması, vergi kaçakçılığının önlenabilir olması ve doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde sürdürülebilir yatırım teşviklerini destekleyeceği beklenmektedir. Küresel asgari kurumlar vergisinin faydasını artırmak için yatırımların teşvik edilmesi ve uluslararası ekonomik entegrasyonun sağlanarak denetimlerin arttırılması gerekmektedir⁴⁰⁷.

7.3.Küresel Asgari Verginin İkincil Politikalara Etkileri

İkincil politikalar devletin gelir ve harcama politikalarıyla gelirin yeniden dağılımını sağlamasıdır. Devletler gelirin yeniden dağılımı konusunu iki mali araç (vergiler ve kamu harcamaları) ile gerçekleştirmektedir. Bu doğrultuda küresel asgari bir verginin ikincil politikalar üzerinde etkisi söz konusu olacaktır. *“Hükümetler, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek amacıyla zaman zaman iktisadi, sosyal ve mali araçlara başvurabilmektedirler. Bu araçlar gelirin piyasa koşullarının dışında yeniden dağılımını (ikincil dağılımını) sağlayarak, dezavantajlı toplumsal kesimlerin lehine olacak bir bölüşümün meydana gelmesine yardımcı olmaktadır”*⁴⁰⁸.

Küresel asgari vergi rejimi vergileri uyumlu hale getirme olarak değil bir ülkenin faaliyet göstermesinin sınırlarını belirlemek olduğu düşünülmektedir⁴⁰⁹. Yani herhangi bir küresel vergi ulusal bir hükümetin vergi politikasını uygun gördüğü şekilde uygulama yeteneğinin sınırlamak için çalışmaktadır. Küresel asgari vergi, vergilendirilme politikasına yönelik olarak kabul edilebilir matrah, vergi oranı ve vergi tabanı hususunun ne olduğunu yeniden tanımlayarak zaman içerisinde vergi politikalarını şekillendirecektir⁴¹⁰.

Hükümetlere göre küçük ülkelerin büyük ülkeler ile vergi rekabeti yapabilmesi adına küresel asgari vergi rejiminin uygun bir vergi rekabetine izin vermesi gerekmektedir. Bu doğrultuda vergi rejimleri küresel asgari vergi kapsamında şekillenecektir. Hükümetler vergi indirimlerinin yerine sübvansiyon veya hibeler yoluyla vergi teşvikleri sağlamaya çalışabileceklerdir. Ulusal vergi sistemlerinin küresel asgari vergi karşısında

⁴⁰⁷ Hieu Trung Nguyen, “Impacts of the global minimum tax on foreign direct investment in Vietnam and some policy recommendations”, **VNUHCM Journal of Social Sciences and Humanities**, 2023, s105.

⁴⁰⁸ Muhammet Şahin, “Vergiler ve Kamu Harcamalarının İkincil Gelir Dağılımı Politikalarında Kullanımı: OECD Ülkeleri İçin Bir Karşılaştırma”, **Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Kongresi 2019 Tiflis**, Ed. Salih Yıldız, Kübra Şimşek Demirbağ, Gümüşhane Üniversitesi, 2019, s.218.

⁴⁰⁹ Melisa Geiger, Sharon Baynham, “Global Minimum Tax; An Easy Fix?”, **International Tax Review**, 2021. <https://responsibletax.kpmg.com/article/global-minimum-tax-an-easy-fix>. E.t. 01.20.2024.

⁴¹⁰ A.y.

dezavantajlı duruma düşmemesini sağlamaya çalıştıkça farklı vergi tabanlarının ve kullanılan vergi türlerinin farklılaşması beklenmektedir. Burada ortaya çıkacak olan vergi hesaplaması adına hangi vergilerin dikkate alınacağı ve kapsanan vergilerin hangileri olacaktır.

Ülkelerin çok uluslu şirketlerin karlarını vergilendirememesi üzerine Dijital Hizmet Vergileri (DHV) gibi ulusal düzeyde ülkelerin tek taraflı tedbirleri meydana gelmiştir. Kapsayıcı Çerçeve anlaşmasının Birinci Sütun kapsamında planlanan vergileme haklarının adil dağılımının yanı sıra ülkelerin DHV gibi tek taraflı olarak uyguladıkları tedbirleri ile ilgili hükümlerin getirilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda anlaşmaya taraf olan ülkeler DHV'leri iptal etmeyi prensipte kabul etmiştir. Birinci sütunun temel prensiplerinden biri olan dijital hizmet vergisi ve benzeri diğer tek taraflı önlemlerin yürürlükten kaldırılması ve durdurulması iki ayaklı çözümün unsurlarından biridir⁴¹¹.

Teknoloji devi şirketlerden Amazon, Apple, Google, Microsoft, Twitter gibi şirketler devletleri vergilendirme konusunda çeşitli arayışlara itmiştir. Aralarında Türkiye'nin de bulunduğu Fransa, İngiltere, İspanya, Hindistan gibi ülkeler DHV'yi yürürlüğe koymuştu. Ancak yeni küresel asgari vergi anlaşması ile ülkelerin bu vergiden vazgeçmesi gerekmektedir.

OECD, Birinci sütun için çok taraflı anlaşmanın taslağını Ekim 2023'te yayınladı⁴¹². Bunun üzerine ABD, Avusturya, Birleşik Krallık, İngiltere, Fransa aralarındaki mevcuttaki dijital hizmet vergilerinden OECD/G20 Kapsayıcı çerçevesi tarafından kabul edilen çok taraflı anlaşmaya genişlediklerini duyurmuştur⁴¹³. Bu anlaşmanın bir parçası olmayan Kanada kendi dijital hizmet vergisini yürürlüğe koymuştur⁴¹⁴. Birinci sütunun başarısı için kuralların aynı şekilde benimsenmesi ve mevcut vergi anlaşmalarını geçersiz kılmaları beklenmektedir. Bu durum ülkelerin vergi politikaları üzerinde köklü değişikliklere gitmesine sebep olacaktır. Anlaşma vergi rekabeti açısından büyük bir değişikliğe

⁴¹¹Abdulkadir Kahraman, "Neden ve Kimin İçin 'Küresel Asgari Vergi'?", 2021, <https://www.vergidegun-dem.com/blog?blogid=4963307>. E.t. 01.10.2024.

⁴¹²OECD(2023b), Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One, 2023, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/update-to-the-economic-impact-assessment-of-pillar-one_7c35a55c-en. E.t.01.10.2024.

⁴¹³U.S. Department of the Treasury, 2024, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy2098>. E.t. 01.10.2024.

⁴¹⁴ Tax Foundation, Taxes In Canada, <https://taxfoundation.org/location/canada/>. E.t.01.10.2024.

sebeup olarak ülkelerin ÇUŞ'lara yönelik uyguladıkları vergi politikalarını değiştirecektir⁴¹⁵.

OECD/G20 yaklaşımın diğer yapıtaşı olan İkinci Sütun'da, ülkelerin vergi tabanlarını korumak için ÇUŞ'ların vergi matrahı kapsamına almadıkları büyük tutarlı kazançlarının %15 oranında bir vergiye tabi tutulması hedeflenmiştir. OECD önerilerinin başlangıç noktası muhasebe karıdır. Vergi matrahına ulaşılması adına ülkelerin yerel mevzuatı ile küresel asgari vergi matrahının çok farklı görünme riski olduğu için asgari verginin uygulanıp uygulanmayacağı önem kazanmıştır. Buradaki en belirgin faktörler OECD'nin sınırlı ayarlamalar önerdiği kalıcı farklılıklar ile varlıklar ve zarar devri vb. defter-vergi farklarıyla ilgili zamanlama farklılıklarıdır⁴¹⁶.

Vergi tabanında meydana gelecek değişiklikler her ülkede farklılık gösterecektir. Örneğin Birleşik Krallık'ta geniş bir vergi tabanı mevcuttur. Geniş bir yerel vergi matrahı küresel asgari verginin hesaplanmasında bir avantaj olarak görülmektedir. Çünkü geniş bir tabana düşük bir oran uygulanması yerel efektif vergi oranını artıracaktır. Birleşik Krallık'ın %19 olan kurumlar vergisini %25'e çıkarması buna yardımcı olacaktır⁴¹⁷.

Küresel asgari vergi, zaman içerisinde hükümetlerin vergi tabanını artıran veya en azından OECD hesaplama metodolojisiyle uyumlu hale getiren vergi politikaları benimsemesine yol açabilecektir⁴¹⁸.

⁴¹⁵ Bunn, Bray, a.e., a.y.

⁴¹⁶ Geiger, Baynham, a.y.

⁴¹⁷ A.y.

⁴¹⁸ A.y.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEREL ve KÜRESEL ASGARI KURUMLAR VERGİSİ ve GLOBE KURALLARI KARŞILAŞTIRMASI

Türkiye'nin OECD üyesi konumunda olmasından dolayı küresel asgari vergi bağlamında önerilen düzenlemeleri hayata geçirmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu yüzden 16 Temmuz 2024 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi ile Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisine ilişkin ilk adım atılmıştır. Söz konusu düzenleme, 2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yürürlüğe girmiştir⁴¹⁹. Türkiye'de yerel ve küresel asgari tamamlayıcı vergi olarak düzenlenen bu uygulamanın detayları ilerleyen bölümde ele alınacaktır.

“Türkiye’de bulunan ÇUŞ’lar açısından değerlendirildiğinde, küresel asgari vergi oranı olarak belirlenen %15’in altında vergilendirilen çok uluslu işletmeler, faaliyet gösterdikleri ülkelerde %15’e tamamlanacak bir ek vergi oranına tabi olmaları beklenmektedir. Bu uygulama ile Türkiye’de kurumlar vergisinin %15 oranının üzerinde olması, Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin ek vergi oranına tabi olmayacakları anlamına gelmemektedir. GloBE kuralları, küresel asgari vergi oranının nasıl uygulanacağını belirtmekte ve ek vergi oranının, şirketlerin Efektif Vergi Oranı ile hesaplanacağını göstermektedir. Efektif Vergi Oranının dikkate alınması, Türkiye’de fazla sayıda vergi muafiyetinden yararlanan çok uluslu işletmelerin vergi yükünün artmasına neden olabilecektir. GloBE kuralları kapsamında olan ve Türkiye’de bulunan çok uluslu işletmelerin yine GloBE kurallarında belirtilen şekilde Efektif Vergi Oranını hesaplaması ve bu oran üzerinden Ek Vergi Oranı ödeme yükümlülüklerini kontrol etmeleri gerekebilecektir⁴²⁰.”

Türkiye’de bulunan ÇUŞ’lar konsolide gelirleri bakımından Birinci Sütun kapsamına girmese de yaklaşık 60 kadar Türkiye merkezli ÇUŞ’lar İkinci Sütun kapsamına girmektedir. Küresel asgari verginin kapsamını belirlemek için kullanılan gelir eşiği Ülke

⁴¹⁹ 7524 Sayılı Kanun, Resmî Gazete Tarihi: 02.08.2024, Resmî Gazete Sayısı: 32620 <https://www.mevzuat.gov.tr/>. E.t. 28.10.2024.

⁴²⁰ Tunç, Balaban, a.e., s.4.

Bazlı Raporlama (CbCR)⁴²¹ yükümlülüğündeki eşik ile aynıdır. Buna göre Türkiye’de 2023 yılı sonu itibariyle CbCR yükümlülüğü bulunan 1.150 ÇUŞ bulunmaktadır⁴²².

Küresel asgari verginin uygulanması özellikle vergi teşvikleri kapsamında muafiyet ve istisnalar üzerinde ülkelerin yerel vergi mevzuatlarında değişikliklere gitmesine neden olacaktır. Küresel asgari vergi ile yerel yasalarda yer alan vergi teşviklerini değiştirmemelidir. Ancak verilen teşvikler ile kurumlar vergisi oranı %15’in altına düşüyor ise ek vergi uygulanabilecektir. Bu kapsamda Türkiye açısından harcama ve kazanç kapsamındaki vergi teşvikleri küresel asgari vergi uygulaması ile dikkate alınması gerekmektedir. İkinci sütun uygulaması ile istisnalar, vergi indirimleri ve indirimli oranlar üzerindeki etkisinin büyük olacağı beklenmektedir.

“Ülkeler tercihen tek başına QDMTT veya IIR ile UTPR kurallarını birbirinden bağımsız ya da birlikte uygulayabilirler. Örnek vermek gerekirse, Japonya mevzuatına sadece IRR kuralını dahil ederken, Güney Kore IIR ve UTPR kurallarını birlikte dâhil etmiştir. Mevzuat çalışmaları hala devam eden Hollanda ise üç kuralı da mevzuatına dâhil etmeyi planlamaktadır. Türkiye bakımından taslak çalışmalarda gerek üç kuralın gerekse bağımsız olarak iki kuralın uygulandığı taslak versiyonlar hazırlanmıştır⁴²³.”

Türkiye 2024 yılı itibariyle Sütun 2 kurallarını uygulamaktadır. GloBE kurallarının bazıları 2025 yılı itibariyle yürürlüğe girmektedir. Türkiye’nin olası bir gelir kaybı yaşamaması adına hızlı reaksiyon olarak GloBE kurallarını faaliyete geçirmesi beklenmektedir. Türkiye ETR’si %15’in altında olan ÇUŞ’lar için QDMTT kapsamında ilave vergi alabilmek ve diğer GloBE kuralları kapsamında tüm unsurlarıyla küresel asgari vergi uygulamasını hızlandırma gayretindedir.

⁴²¹ CbCR; çok uluslu işletmelerin faaliyette bulunduğu tüm ülkelerdeki gelirlerini, karlılıklarını, çalışan sayılarını ve şirketlerin ana faaliyetleri ile işlevlerini gösterdiği tablolardan oluşan ve ülkeler arasında kurulan anlaşmalar neticesinde farklı vergi idareleri arasında paylaşılan bir rapordur. Bknz. <https://www.omerka-lin.com.tr/2023/06/01/sirku-1763-ulke-bazli-rapor-cbcr.html>. E.t.02.12.2024.

⁴²² Biçer ve diğerleri, a.e., s. 76.

⁴²³ A.e., s. 77.

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YEREL ve KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ

7524 sayılı Kanun'un 37 ila 50. maddelerinde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve 5520 sayılı KVK'ya derç edilmiştir. 7524 sayılı kanun ile yapılan düzenlemelere göre⁴²⁴;

- Çok uluslu şirketlere küresel asgari kurumlar vergisi getirilmiştir.
- Yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesi yapılarak, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançları üzerinden %15 oranında asgari bir vergi alınması sağlanmıştır.

Kanun 36 ila 50. Maddeleri arasında önemli düzenlemeler içermektedir.

“37 ila 50. maddeler arasında, Küresel Matrah Aşıldırmaı Önleme (GloBE) kurallarına paralel olarak Küresel Asgari Tamamlayıcı Vergi ile Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Vergi (QDMTT) düzenlemeleri yer almaktadır. Buna göre, nihai ana işletmesinin uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış konsolide finansal tablolarında yer alan yıllık konsolide geliri 750 milyon Euro karşılığı Türk Lirası sınırını aşan çok uluslu şirket gruplarına ait bağıli işletmelerin kazançları, ilgili mali dönemde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı vergiye tabi olacaktır. İlgili düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmiştir. Küresel asgari tamamlayıcı vergi, 1 Ocak 2024 itibarıyla Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR) esas alınarak hesaplanacak, Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (UTPR) ise 1 Ocak 2025 itibarıyla başlayacak mali yıllar için uygulanmaya başlanmıştır.⁴²⁵.”

Düzenleme ile özetle, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağıli işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

⁴²⁴ 7524 Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete Tarihi: 02.08.2024,

⁴²⁵ A.y.

Bu itibarla, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklik ile OECD GloBE Kuralları dikkate alınmak suretiyle söz konusu gelir limitini aşan büyük çok uluslu işletmelerin asgari %15 oranında vergi ödemesi düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’na “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ve Geçici Maddeler” başlığı altında 5 bölümden oluşan 5. kısım eklenmiştir⁴²⁶. Detaylı bilgiler ilerleyen kısımlarda yer almaktadır.

Asgari kurumlar vergisi kanunda iki kategoride ele alınmıştır. Bunlardan birincisi, Yurtiçi/Yerel Asgari Kurumlar Vergisi, diğeri Yerel ve Küresel Tamamlayıcı Asgari Vergi’dir. 7524 sayılı 5520 sayılı KVK’ ya 36. Maddesinden sonra gelmek üzere “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ve Geçici Maddeler” başlığı altında BEŞİNCİ KISIM olarak ek madde eklenmiştir. “Kanun, Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 13 maddeyle, verginin konusu, ana kavramların tanımları, muafiyetler, vergi yükünün hesaplanması, matrah, varlığa dayalı gelir istisnası kuralları, uygulanacak oran, vergilendirme dönemi ve küresel asgari kurumlar vergisinin ödenmesi gibi konuları içermektedir⁴²⁷.”

1.1.Verginin Konusu (KVK Ek Madde 1)

Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabidir.

Hesap döneminin on iki aydan farklı olması durumunda, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla iblağ edilmesi ile tespit olunan tutar, birinci fıkra kapsamındaki hasılat sınırının tespitinde dikkate alınır.

⁴²⁶ 7524 sayılı Kanunla Yapılan Vergisel Düzenlemeler, 2024, “Çevrimiçi”, <https://kpmgvergi.com/ya-yinlar/mali-bultenler/vergi/7524-sayili-kanunla-yapilan-vergisel-duzenlemeler/2596>. E.t. 02.12.2024.

⁴²⁷Türkiye 2024’ten İtibaren Pillar 2 Kurallarını Uygulayacak, a.y.,

1.2.Muafiyet Kapsamındaki Kuruluşlar ve İstisnalar (KVK Ek Madde 3)

Aşağıda sayılan işletmeler ile bunların iş yerleri yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaftır:

- Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar,
- Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar
- Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler.

Yukarıdaki kapsamda olmamakla beraber aşağıda sayılan işletmeler ve bunların iş yerleri de yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden ayrıca muaftır⁴²⁸:

- Münhasıran yukarıdaki kapsamdaki muaf işletmeler yararına varlık bulundurmak veya fona yatırım yapmak için faaliyet gösteren ya da muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı olmak amacıyla kurulan ve işletme değerinin en az %95'ine söz konusu muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunanlar,
- İşletme değerinin en az %85'ine yukarıdaki kapsamdaki muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunan ve kazançlarının en az %51'i KVK ek 5'inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi veya (b) bendinin (2) ve (3) numaralı alt bentlerinde belirtilen kazançlardan oluşanlar.

Birinci ve ikinci fıkra kapsamında yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olanların hasılatları, ek 1 inci madde kapsamındaki yıllık konsolide hasılatın hesabında dikkate alınır⁴²⁹.

Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olanlar diledikleri takdirde bu madde kapsamındaki muafiyet hükümlerinden vazgeçebilirler. Şu kadar ki, isteğe bağlı muafiyet hükümlerinden küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi

⁴²⁸ Akbulak, a.y.,

⁴²⁹ A.y.

beyannamesini veren bağılı işletmelerin talebiyle vazgeçilebilir ve bu durumda en az beş hesap dönemi boyunca muafiyetten vazgeçilmiş sayılmaktadır⁴³⁰.

Bu istisna ve muafiyetler dışında ÇUŞ'ların bağılı işletmelerinin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna için ana faaliyetin uluslararası deniz trafiğinde gerçekleşmesi şartı aranmaktadır. Bu faaliyetler şunlardır⁴³¹;

-
- Bağılı işletmenin mülkiyetinde olan veya kiralama, kısmi kiralama ya da çeşitli şekillerde tasarrufunda bulunan yük ve yolcu gemilerinin işletilmesi faaliyetleri,
 - Yük ve yolcu taşımacılığında kullanılan gemilerin mürettebatlı ve tam donanımlı kiralınması ile başka bir bağılı işletmeye yüksüz gemi kiralama esasına göre yapılan kiralama faaliyetleri,
 - Yük ve yolcu taşımacılığı kapsamında faaliyet gösteren bir ortaklığa, bir ortak girişime veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak faaliyetleri,
 - Yük ve yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan ve en az bir yıl süreyle elde tutulan gemilerin satışına ilişkin faaliyetleridir.
-

Bir ülkede bulunan bağılı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirdiği aşağıdaki faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar da bu kazançlar toplamının, bu bağılı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığından elde ettikleri kazançların toplamının %50'sini geçmemesi şartıyla, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden ayrıca istisnadır.

⁴³⁰ A.y.

⁴³¹ 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Yayımlandı, TÜRMOB, a.y.

-
- Aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı olmayan denizcilik işletmelerine yüksüz gemi kiralama esasına göre yapılan ve üç yılı geçmeyen gemi kiralamalarından elde edilen kazançlar,
 - Diğer deniz taşımacılığı işletmeleri tarafından uluslararası deniz taşımacılığı kapsamında yurt içi parkur için düzenlenen biletlerin satışından elde edilen kazançlar,
 - Konteynerlerin; kiralanmasından, üç aydan kısa süreli depolanmasından veya geç iadesi kapsamında alınan ödemelerden elde edilen kazançlar,
 - Mühendis, bakım personeli, kargo operatörü, yiyecek içecek hizmeti veren personel ve müşteri hizmetleri personeli tarafından diğer deniz taşımacılığı işletmelerine verilen hizmetlerden elde edilen kazançlar,
 - Uluslararası gemi işletmeciliği işinin ayrılmaz bir parçası olarak gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlar.
-

Yerel

ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar istisna dışı kazançlardan indirim konusu yapılamayacaktır.

1.3. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Mükellefi

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi esası ve yeterli vergilendirilmiş ödemeler esasına göre belirlenmektedir⁴³².

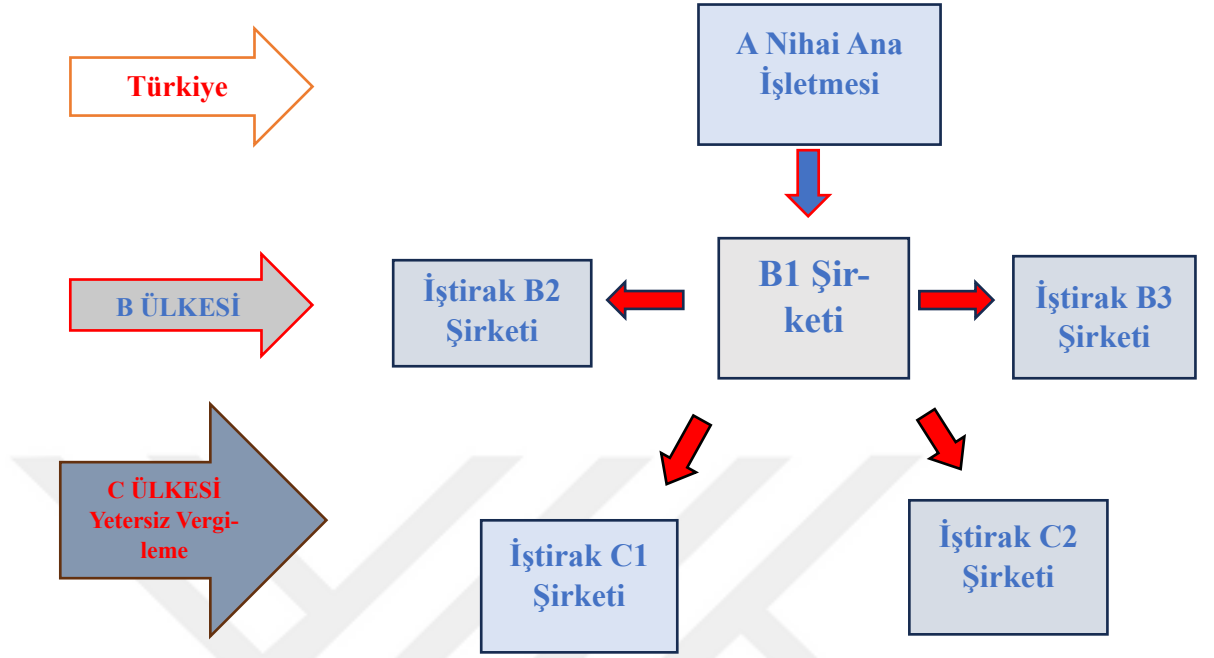
⁴³² KVK Ek Madde-7

Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi ek 1 inci maddesi kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve diğer ülkelerde yerleşik olan işletmelerin, Türkiye’de yerleşik;

- ✓ Nihai ana işletme,
- ✓ Ara ana işletme veya
- ✓ Kısmen sahip olunan ana işletmedir.

Bu kapsamda sayılanlar arasında verginin mükellefi aşağıdaki şekilde belirlenmektedir;

- a) Nihai ana işletmesi Türkiye’de, ara ana işletmesi Türkiye’de veya başka ülkelerde yerleşik bağlı işletmelerde verginin mükellefi Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmedir. Kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olmakla birlikte nihai ana işletmesi veya ara ana işletmesi Türkiye’de veya başka ülkelerde yerleşik olan bağlı işletmelerde gelirin dahil edilmesi esası kapsamında Türkiye’de yerleşik kısmen sahip olunan ana işletme de verginin mükellefidir.
- b) Kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de bulunmakla birlikte söz konusu işletmeye tamamen sahip başka ülkelerde yerleşik kısmen sahip olunan ana işletmenin bulunması ve bu ülkelerde nitelikli gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmaması durumunda gelirin dahil edilmesi esasına göre verginin mükellefi Türkiye’de yerleşik kısmen sahip olunan ana işletmedir.
- c) Ara ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olup nihai ana işletmesinin veya kısmen sahip olunan ana işletmesinin bulunduğu ülkeler tarafından ilgili ülke mevzuatı uyarınca nitelikli gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı durumlarda, gelirin dahil edilmesi esası kapsamında verginin mükellefi Türkiye’de yerleşik ara ana işletmedir. Şu kadar ki, ara ana işletmesi Türkiye’de bulunmakla birlikte söz konusu işletmede kontrol gücüne sahip başka ülkelerde yerleşik ara ana işletmelerin bulunması ve bu ülkelerde nitelikli gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanması durumunda bu bent hükümleri uygulanmaz.



Şekil 3.1. Nihai Ana İşletme Mükellefi (Ek Madde 7/3-a)

Kaynak: İdris Şenyurt, Küresel ve Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, “Çevrimiçi”, https://istanbulymmoo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20240905/20240905_K%C3%BCreselAsgarikurumlarvergisi.pdf. E.t. 02.12.2024.

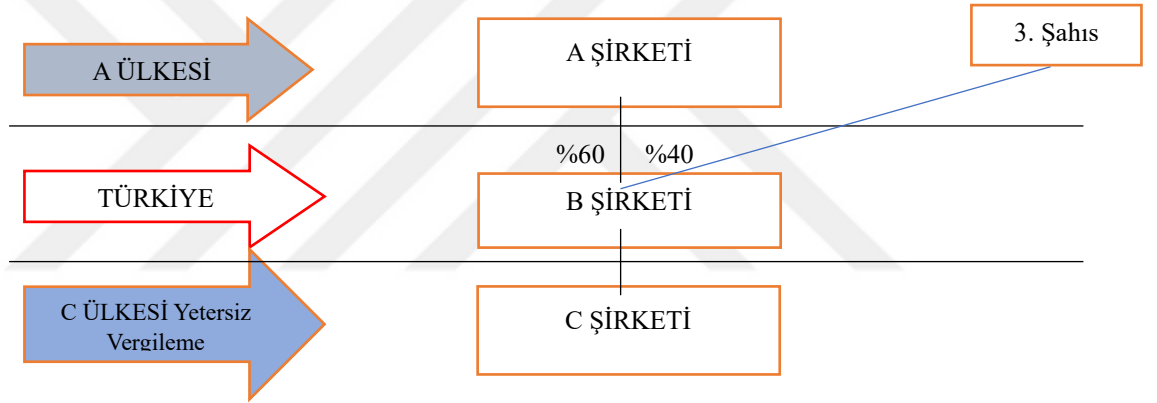
Şekil 3.1’e göre, Ek Madde 7’de tanımlanan Nihai Ana İşletmesi, Kısmen Sahip Olunan Ana İşletmesi ve Ara Ana İşletmesi tanımları yukardan aşağıya yöntemine göre işletmelerin vergi mükellefiyetini hangi durumlarda küresel tamamlayıcı asgari vergi mükellefi olacağını belirlemede kullanılacak olan yöntemdir. Nihai ana işletmesi Türkiye’de bulunan A Şirketi ve başka ülkelerde yerleşik bağlı işletmeleri olan A Şirketi bu verginin mükellefi olacaktır. Şöyle ki eğer C Yetersiz Vergileme ülkesi %15 olan asgari oranın altında bir vergileme yapar ve Yerel Asgari Kurumlar Vergisini uygulamaz ise, GloBE Kuralları kapsamında uygulanan yukardan aşağıya yöntemine göre vergileme yetkisi Türkiye’de bulunan Nihai ana işletmeye geçmektedir.

Düzenleme kapsamındaki mükellefler, mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmedeki dahil olma oranıyla sınırlı olmak üzere verginin ödenmesinden sorumludurlar. Dahil olma oranı, bir bağlı işletmenin bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazancından ana işletme dışındaki üçüncü kişilere atfedilen kısmın çıkarılması suretiyle bulunan tutarın, bu bağlı işletmenin işletme bazlı kazancına bölünmesi suretiyle elde edilen orandır.

Mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmenin şeffaf bir işletme olması durumunda, aynı gruba bağlı işletmelerin dışındaki kişilere atfedilen kazanç tutarları bağlı işletmenin işletme bazlı kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

Şu kadar ki, KVK Ek madde 7/4 ‘e göre, mükellefler tarafından gelirin dahil edilmesi esasına göre hesaplanan vergi, nitelikli gelirin dahil edilmesi esas kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini uygulayan bir ülkede yerleşik ara ana işletme veya kısmen sahip olunan ana işletme aracılığıyla doğan vergi yükümlülüğü tutarı kadar azaltılır⁴³³.

Kısmen sahip olunan ana işletme aracılığı ile doğan vergi yükümlülüğü kavramı bir şekil yardımı ile aşağıda açıklanmıştır⁴³⁴,



Şekil 3.2. Kısmen Sahip Olunan Ana İşletme (Ek Madde 7/3-a)

Kaynak: Ankara YMMO, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, “Çevrimiçi”.
<https://www.ankaraymmo.org.tr/#!/anasayfa>.

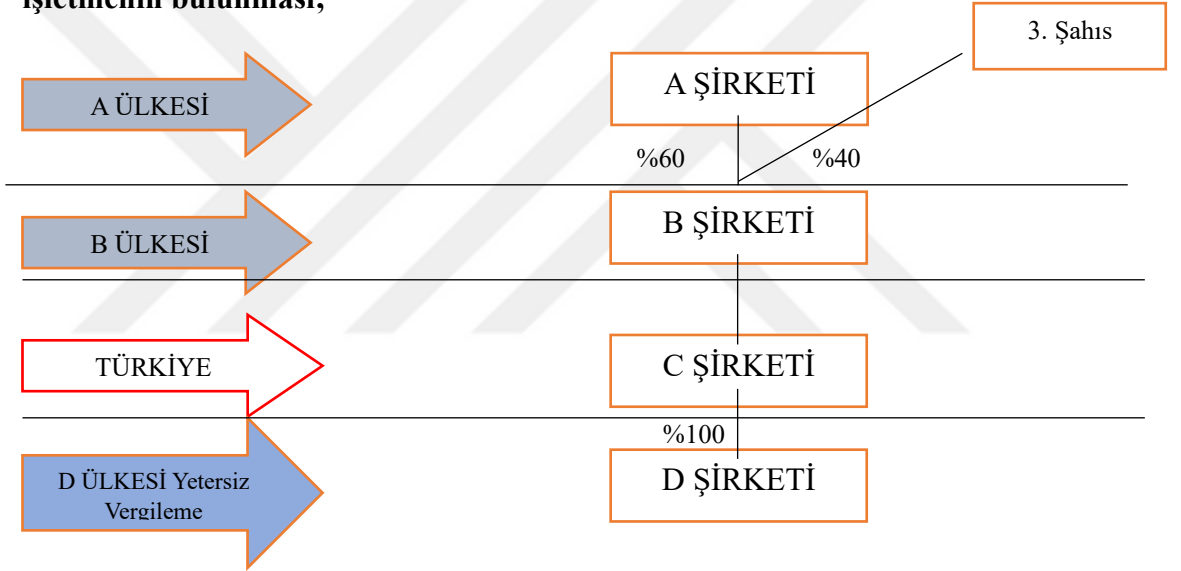
Şekil 3.2’ye göre, kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olmakla birlikte nihai ana işletmesi ve ara ana işletmesi Türkiye’de ve başka ülkelerde yerleşik olan bağlı işletmelerde gelirin dahil edilmesi kuralı esasına göre, Türkiye’deki kısmen sahip olunan ana işletme de verginin mükellefi olacaktır. Şekle göre C şirketi C Ülkesinde yetersiz vergilendirilmektedir. Aynı zamanda A Şirketi C şirketinin %60’na sahiptir ve sahip olduğu oranda küresel asgari kurumlar vergisine mükellef olacaktır. Ancak yukarıdan aşağıya yöntemine göre B Şirketi Kısmen sahip olunan ana şirket olarak bulunmaktadır. B şirketinin %40’ına sahip bir 3.şahıs bulunmaktadır. Bu durum B şirketinde 3.

⁴³³ Ek Madde 7/4

⁴³⁴ Şenyurt, A.y.

Şahsın %20'den fazlasına sahip olmasından dolayı %60'lık oranıyla A şirketi Nihai vergi mükellefi olacaktır. Ancak bu durumda şöyle bir durum söz konusudur. Eğer B şirketini Türkiye'de küresel asgari tamamlayıcı vergi mükellefiyeti olarak kabul etmez ise %40'lık vergi kaybı ortaya çıkacaktır. Bu durumun engellenmesi için, A ülkesinde bulunan A şirketi ve Türkiye'de bulunan B şirketi küresel asgari kurumlar vergisi mükellefi olacaktır. Her ikisinde de vergileme yapılacaktır. Ancak daha sonrasında bir mahsup mekanizması ile bu vergiler birbirinden mahsup edilecektir.

Kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye'de bulunmakla birlikte söz konusu işletmeye tamamen sahip başka ülkelerde yerleşik kısmen sahip olunan ana işletmenin bulunması;



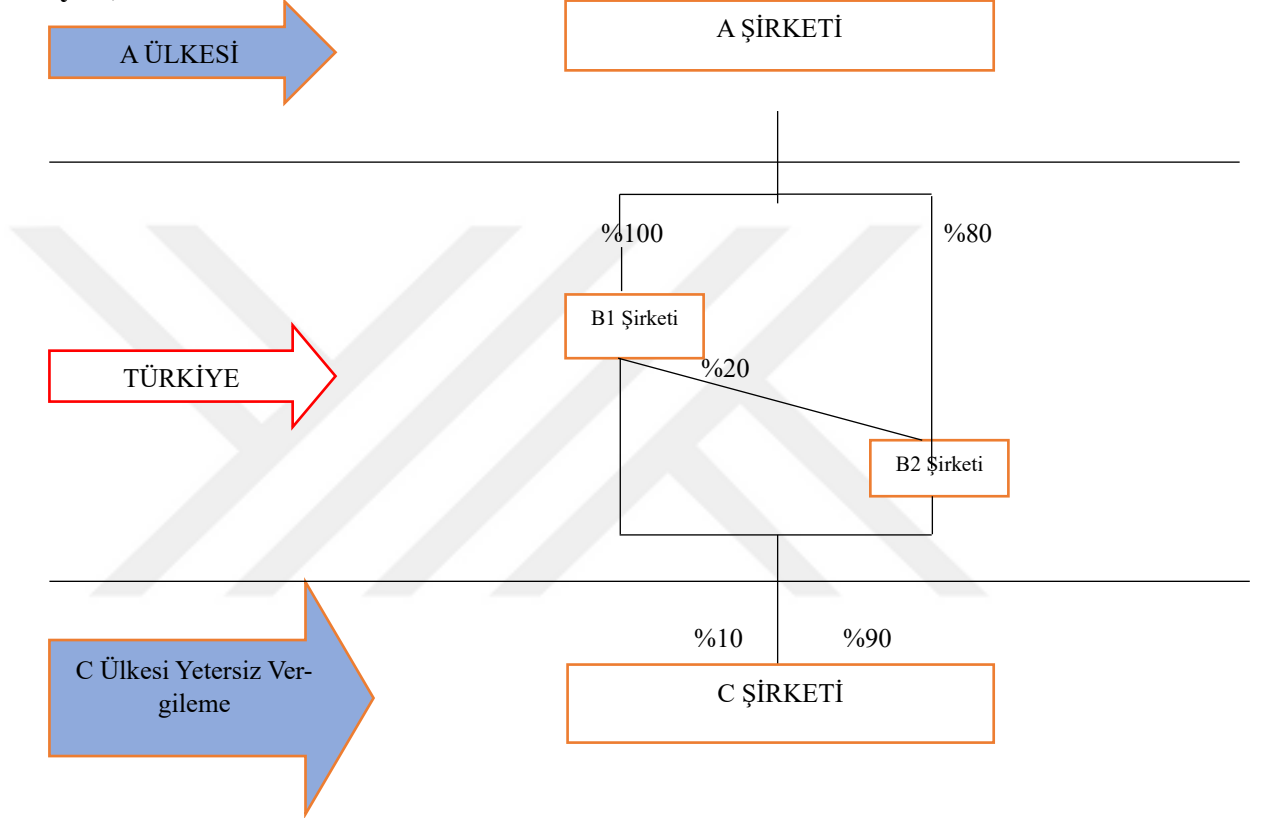
Şekil 3.3. Kısmen sahip olunan başka ülkelerde de ana işletmenin bulunması (Ek Madde 7/3-b)

Kaynak: A.y.,

Şekil 3.3'e göre, kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye'de bulunmakla birlikte söz konusu işletmeye tamamen sahip başka ülkelerde yerleşik kısmen sahip olunan ana işletmelerin bulunması durumudur. B ülkesinde kısmen sahip olunan B şirketi bulunmaktadır. Kısmen sahip olunan kasıt %60'ı A şirketine %40'ı ise 3. şahsına aittir. Türkiye'de de kısmen sahip olunan C şirketi bulunmaktadır. Eğer B ülkesi gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari kurumlar vergisini uygulamıyor ise, C şirketi küresel asgari kurumlar vergisinin mükellefi olacaktır. B şirketinin %40'ına sahip başka 3. Şahıs olmasından dolayı, %40'lık kısmın kapsam dışına çıkmasını engellemek adına B ülkesinde uygulanmayan küresel asgari kurumlar vergisi C şirketinde uygulanacaktır.

Buradaki asıl amaç A şirketi verginin %60'lık kısmından sorumluyken, kapsam dışında kalan %40'lık kısmın sağlanabilmesi için, C şirketi Türkiye' de kısmen sahip olunan ana işletme olarak kurumlar vergisinin mükellefi olacaktır.

Ara ana işletmesi Türkiye'de bulunan şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti;



Şekil 3.4. Ara Ana İşletmesi Türkiye'de Bulunan Şirketlerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti (Ek Madde 7/3-c)

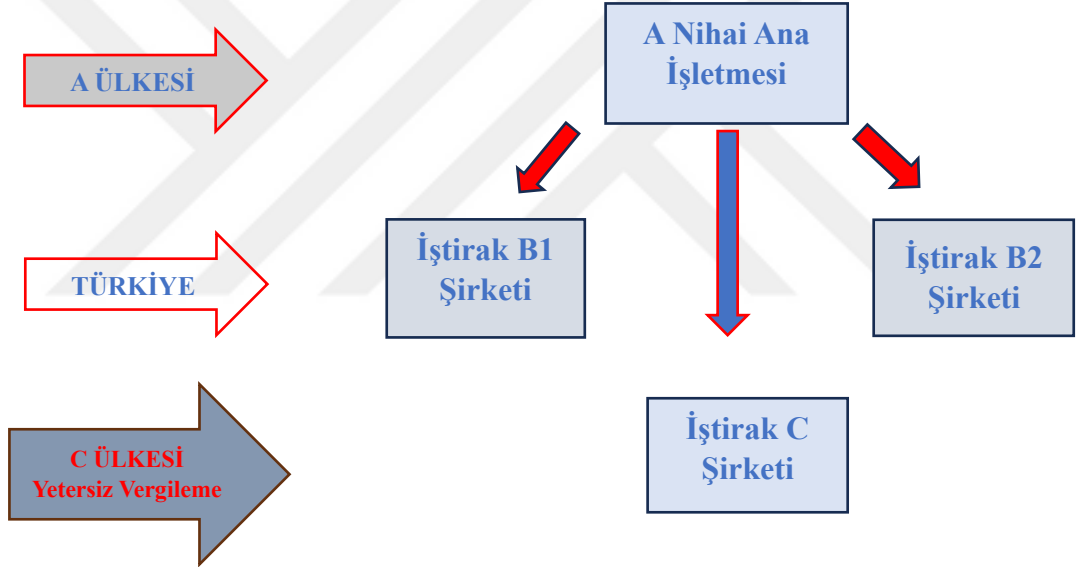
Kaynak: A.y.,

Küresel asgari kurumlar vergisi 7. Maddenin 3. Fıkrasının C bendinde, nihai ana işletmesinin bulunduğu ülke ya da kısmen sahip olunan ana işletmenin bulunduğu ülke eğer gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari kurumlar vergisinin uygulamıyor ise ara ana işletmelerin bulunduğu ülke küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi olacaktır. Şekil 3.4'e göre, nihai ana işletmesi gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini uygulamıyor ise, Türkiye' de bulunan ara ana işletmeler B1 ve B2 vergi mükellefi olacaktır. C ülkesi %15'lik oranın altında bir vergileme yaparak yetersiz vergilemeye neden olmaktadır. A ülkesi nihai ana işletmesini küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin olmadığı 137 ülkeden farklı bir yerde

konuşlandırır ve bu vergiyi uygulamaz ise, gelirin dahil edilmesi esasına göre Türkiye’de bulunan ara ana işletmelerinden bu vergiyi tahsil edecektir.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi (Ek Madde 7/5-UTPR);

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı verginin mükellefi; nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olmayan ve ilgili mevzuatı uyarınca nitelikli gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı çok uluslu işletme gruplarına bağlı Türkiye’de yerleşik, yatırım işletmeleri hariç, bağlı işletmelerdir (Ek Madde 7/5).



Şekil 3.5. UTPR

Kaynak: A.y.

Şekil 3.5’e göre, A ülkesinde bulunan nihai ana işletmenin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini uygulanmadığı ve C ülkesinde yetersiz vergilemenin söz konusu olması durumunda, Türkiye’de bulunan iştirakleri B1 ve B2 şirketleri bu verginin mükellefi olacaktır.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralına göre iştirak bağlantısı olmasa bile, nihai ana işletmesi, kısmen sahip olunan ana işletmesi ve ara ana işletmesi küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi rejimi dışında bulunuyor ise, Türkiye’deki B1 ve B2 iştirakleri küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi olacaktır.

Beşinci fıkra kapsamında belirtilen mükellefler, yetersiz ödemeler vergisi kapsamında bu verginin yetersiz vergilendirilen ödemeler esası yüzdesine göre hesaplanan kısmını ödemekle sorumludurlar⁴³⁵.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan vergi, çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmeler için hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi toplamına eşittir. Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında çok uluslu işletme gruplarına bağlı işletmeler nezdinde vergi hesaplanması durumunda, yetersiz vergilendirilen ödemeler esasına göre hesaplanan vergi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ile gelirin dahil edilmesi esası kapsamında alınan verginin farkına eşit olur (Ek Madde 7/8)⁴³⁶.

Bu uygulama kapsamında ilk olarak, Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'nin ülkelerdeki çalışan sayısı ve maddi duran varlık değerine göre ilgili ülkelere tahsis yapılır. Daha sonra, ortaklık ilişkisi aranmaksızın, grup bünyesinde düzenlemenin yürürlükte olduğu şirketler %15'ten az vergi ödenen şirket nezdinde oluşan tamamlayıcı verginin ödenmesinden sorumlu olmaktadır⁴³⁷.

KVK Ek madde 7/8 'e göre, Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esası Yüzdesi; Türkiye'de yerleşik bağlı işletmelerin toplam işçi sayısının, nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esasının uygulandığı tüm ülkelerdeki yerleşik bağlı işletmelerin toplam işçi sayısına bölünmesiyle bulunan tutarın %50'si ile Türkiye'de yerleşik bağlı işletmelerin toplam maddi duran varlık değerinin, nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esasının uygulandığı tüm ülkelerdeki yerleşik bağlı işletmelerin toplam maddi duran varlık değerine bölünmesiyle bulunan tutarın %50'sinin toplamıdır.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası yüzdesinin hesabında; yatırım işletmeleri ve şeffaf işletmelerin toplam işçi sayısı ve bunların toplam maddi duran varlık değeri dikkate alınmaz. İlgili hesap döneminde bu fıkra kapsamında tahsis edilen verginin nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esasının uygulandığı bir ülkede tahakkuk

⁴³⁵ TÜRMOB, a.y.,

⁴³⁶ A.y.,

⁴³⁷ Sorularla Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, 2024, "Çevrimiçi", https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/sorularla-yerel-ve-kuresel-asgari-tamamlayici-kurumlar-vergisi. E.t. 06.12.2024.

ettirilmemesi (tüm ülkelerde tahakkuk ettirilmemesi durumu hariç) durumunda, hesaplanması gereken vergi tahakkuk ettirilinceye kadar, söz konusu ülke sonraki hesap dönemlerinde bu fıkra kapsamındaki verginin tahsisatına ilişkin hesaplamalarda dikkate alınmaz.

1.4. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Matrahı ve Vergi Yüğü

Net ülkesel bazlı kazanca sahip bir çokuluslu işletme grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergileri dikkate alınmaktadır⁴³⁸.

Bir bağlı işletmenin gelirini tespit etmede öncelikli olarak ÇUŞ'ların konsolide finansal tablolarında yer alan finansal muhasebe net kazanç veya zararı (Financial Accounting Net Income) ya da kısaca "FANI" bulunacaktır.

İşletme bazlı kazancın (GloBE Income) hesaplanması; FANI' da belli düzeltmelerin yapılması suretiyle, her bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı bulunacaktır.

İşletme bazlı kazanç veya zararın ve net ülkesel bazlı kazancın tespitinde, finansal muhasebe net kazanç veya zararına kanunun Ek 5.maddesinin, 1. Fıkrasının a bendinde sayılanlar ilave edilirken, aynı maddenin b bendinde de yer alanlar indirilecektir⁴³⁹.

Anılan maddenin "a bendine" göre işletme bazlı kazancın tespitinde aşağıda yer alan kalemler, finansal net kazanç veya zararına ilave edilecektir⁴⁴⁰;

- 1) KVK ek 2'nci maddenin birinci fıkrasının (o) bendi kapsamında tespit olunan sıfırdan büyük net vergi gideri,
- 2) İşletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararları,
- 3) Yeniden değerlendirme yöntemi kazançları,
- 4) KVK ek 11'inci maddenin altıncı ve yedinci fıkraları kapsamındaki varlık ve borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan zararlar,
- 5) Asimetrik kur kazanç veya zararları,

⁴³⁸ Akbulak, a.y.,

⁴³⁹ A.y.,

⁴⁴⁰ A.y.

- 6) Kanunen yasaklanmış fiiller kapsamında yapılan ödemeler ile 50.000 (elli bin) avro karşılığı Türk lirasını aşan ceza mahiyetindeki ödemeler,
- 7) Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlar,
- 8) Uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem kârının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri ile cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri arasındaki farklardır.

Finansal muhasebe net kazanç veya zararından “b bendinde” tanımlanan indirilecekler aşağıda sıralanmıştır;

- 1) KVK Ek 2’nci maddenin birinci fıkrasının (o) bendi kapsamında tespit olunan sıfırdan küçük net vergi gideri,
- 2) İstisna tutulan kâr payları,
- 3) İşletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançları,
- 4) Yeniden değerlendirme yöntemi zararları,
- 5) KVK Ek 11’inci maddenin altıncı ve yedinci fıkraları kapsamındaki varlık ve borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazançlar,
- 6) Asimetrik kur kazanç veya zararları,
- 7) Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlar,
- 8) Cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri ile uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem kârının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri arasındaki farklardır.

Kanunun a bendinde yer alan ilave edileceklerden; İşletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararları ile b bendinde yer alan indirileceklerden; İşletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançlarını, alternatif olarak dileyen mükellefler, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alabilirler. Şu kadar ki, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel

bazlı kazancın tespitinde dikkate alan mükellefler, takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercihlerinden vazgeçemeyeceklerdir⁴⁴¹.

Düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması; Çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergileri dikkate alınmaktadır. Kapsanan vergi üzerinde bazı düzeltmeler yapılarak düzeltilmiş kapsanan vergilerin büyüklüğüne ulaşılmaktadır. Kapsanan vergiden kasıt gelir üzerinden alınan vergilerdir. Kapsanan vergilere toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının eklenmesi gerekmektedir. Kar/zarar tablolarının vergi satırında görünmeyen vergilerin eklenmesi ve işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasıyla ilgili olmayan vergilerin düşülmesi suretiyle kapsanan vergiler düzeltmeye tabi tutulur.

Ayrıca kazanç ve zararın başka yıllarda tahakkuk ettirilmesinden ve vergi ertelenmesi suretiyle farklı yıllarda vergilendirilmesinden kaynaklı geçici farklar da bu düzeltmeler sırasında dikkate alınmaktadır. Bu da toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarını göstermektedir.

Kapsanan vergiye KVK Ek Madde 4'ün 3. Fıkrasının a bendinde sayılan⁴⁴²;

- 1) Finansal hesaplarda vergi öncesi kârda gider olarak tahakkuk eden herhangi bir kapsanan vergi,
- 2) Altıncı fıkra kapsamında tespit olunan ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı,
- 3) Cari hesap döneminde ödenen, belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili olan ve önceki bir hesap dönemi için kapsanan vergilerde indirim olarak ele alınmış olan herhangi bir tutar,
- 4) Cari dönem vergi giderinde indirim olarak kaydedilen nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir (devredilebilir) vergi kredisi ile ilgili herhangi bir indirim veya iade tutarı ilave edilmektedir.

Kapsanan vergiden ilgili kanun maddesinin b bendinde sayılanlar;

- 1) Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplamasına dâhil edilmeyen gelirlere ilişkin cari dönem vergi gideri,

⁴⁴¹ A.y.,

⁴⁴² TÜRMOB, a.e., s. 110.

- 2) Cari dönem vergi giderinde indirim olarak kaydedilmemiş olan ve nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ile pazarlanabilir (devredilebilir) vergi kredisi niteliğinde olmayan bir vergi kredisine ilişkin bir kredi veya iade tutarı,
- 3) Finansal hesaplardaki cari dönem vergi giderinde bir düzeltme olarak değerlendirilmeyen ve bir bağlı işletmeye iade edilen veya kredilendirilen kapsanan vergi (nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir (devredilebilir) vergi kredisi hariç),
- 4) Belirsiz bir vergi pozisyonu ile ilgili cari dönem vergi gideri,
- 5) Hesap döneminin son gününden itibaren üç yıl içinde ödenmesi beklenmeyen her türlü cari dönem vergi gideri indirilmektedir.

Toplam Ertelenmiş Vergi Düzeltme Tutarı; Ek Madde 4'ün üçüncü fıkra kapsamındaki toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı ibaresi, bir hesap dönemi içerisinde bir bağlı işletmenin ertelenmiş vergi giderine aşağıdaki düzeltmeler yapıldıktan sonra tespit olunan tutarı ifade eder. Şu kadar ki, ilgili ülke mevzuatı uyarınca kurumlar vergisi oranı asgari kurumlar vergisi oranının üzerindeyse, ertelenmiş vergi gideri asgari kurumlar vergisi oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden hesaplanır.

Ertelenmiş vergi giderinden indirilenler⁴⁴³;

- 1) Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplamasına dâhil edilmeyen gelirlere ilişkin ertelenmiş vergi gideri,
- 2) Belirsiz bir vergi pozisyonu ile ilgili ertelenmiş vergi gideri,
- 3) Ertelenmiş vergi varlığına ilişkin hesap düzeltmesinden veya değer düzeltmesinden kaynaklanan tutarlar,
- 4) Cari hesap dönemindeki vergi oranlarının değişiminden kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri,
- 5) Vergi kredilerine ilişkin ertelenmiş vergi gideri,
- 6) Finansal raporlama standartları kapsamına girmediğinden cari dönem vergi zararına ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilemeyen tutarlar, indirilmektedir.

⁴⁴³ TÜRMOB, a.e. s.113.

Ertelenmiş vergi giderine ilave edilenler⁴⁴⁴;

- 1) İlgili hesap dönemi içerisinde bu fıkranın (a) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca hesaplanan tutarlara ilişkin yapılan ödemeler,
2. Önceki hesap dönemlerindeki ertelenmiş vergi yükümlülüklerine ilişkin ek 6.ncı maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi kapsamında oluşturulan hesaplarda izlenmekle birlikte cari hesap dönemi içerisinde bu hesapların ters kayıtlı kapatılan kısmı, ilave edilmektedir.

İşletme bazlı kazancın tespitinde dikkate alınması gereken faaliyetlerden kaynaklanan ve finansal hesaplarda asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir oran uygulanmak suretiyle ertelenmiş vergi varlığı hesaplarına alınan tutarlar, zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığının olduğu ilgili hesap döneminde asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle yeniden tespit olunabilmektedir⁴⁴⁵.

Ertelenmiş vergi düzeltmelerine alternatif olarak dileyen mükellefler, ilgili hesap dönemindeki net ülkesel bazlı zararın asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpılması suretiyle tespit olunan ve ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate alınan tutarları, sonraki hesap dönemlerinde bu madde kapsamındaki vergi yükünün tespitinde kapsanan vergi olarak dikkate alabilirler.

Efektif vergi yükünün hesaplanması; Net ülkesel bazlı kazançta çok uluslu bir işletme grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanmaktadır.

Çok uluslu işletme grubunun her bir hesap dönemi için ülkesel bazlı vergi yükü; o ülkede bulunan bağlı işletmelerinin düzeltilmiş kapsanan vergilerin toplamının, o ülkede bulunan bağlı işletmelerinin ülkesel bazlık kazanç toplamına bölünmesi suretiyle bulunacaktır.

Çok uluslu işletme gruplarına bağlı yatırım işletmelerinin, azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin, azınlık payına sahip olunan alt grupların, devletsiz bağlı

⁴⁴⁴ A.e., s.114.

⁴⁴⁵ A.y.,

işletmelerin ve sigorta yatırım işletmelerinin her bir hesap dönemi için ülkesel bazlı vergi yükü ayrı hesaplanmaktadır⁴⁴⁶.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin matrahı, oranı ve hesabı:

Asgari kurumlar vergisi oranı %15'tir. Asgari kurumlar vergisi oranı ve hesaplanan efektif vergi yükü oranı arasındaki fark, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranıdır. Ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranını aşması halinde ise küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplanmamaktadır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından;

- O ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i (2024 yılı için %9,8'i ve her izleyen hesap dönemi için %0,02, 2029 yılından itibaren %0,8 azaltılarak uygulanacaktır).
- Maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin (2024 yılı için %7,8'i ve takip eden her hesap dönemi için %0,2, 2029 yılından itibaren %0,4 azaltılarak uygulanacak) indirilmesi suretiyle tespit olunur⁴⁴⁷.

Bir ülke için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Şu kadar ki, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine varsa; ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ise bu vergiden indirilmektedir⁴⁴⁸.

Küresel asgari kurumlar vergisi bazı hallerde ilgili ülke için sıfır kabul edilmektedir. Bunlar⁴⁴⁹;

- Çok uluslu işletme grubunun; ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatı 10 milyon avro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancı 1 milyon avro karşılığı Türk lirasından az ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari

⁴⁴⁶ Akbulak, a.y.,

⁴⁴⁷ TÜRMOB, a.e., s. 129.

⁴⁴⁸ A.y.

⁴⁴⁹ Akbulak, a.y.,

tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir. Bu kapsamda ortalama hasılat veya ortalama kazanç, bir ülkeye ilişkin finansal hesapların raporlandığı hesap dönemi ve önceki iki hesap dönemindeki hasılat veya kazanç toplamının ortalamasını ifade eder. Devletsiz bağlı işletmeler veya yatırım işletmesi olan bağlı işletmeler için bu hükümler uygulanmaz ve bunların hasılatı, kazancı veya zararı, ortalama kazanç veya ortalama hasılatın tespitinde dikkate alınmaz.

- Çok uluslu işletme grubunun faaliyette bulunduğu ülke güvenli liman olarak belirlenmiş ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir. Cumhurbaşkanı, bu kapsamda güvenli liman olarak ilan edilecek yerleri belirlemeye ve bu yerlerin belirlenmesine ilişkin şartları tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu hükmün uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.
- Azami altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde toplam maddi duran varlıklarının net defter değeri 50 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşmayan çok uluslu işletme grupları için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beş hesap dönemi boyunca sıfır olarak kabul edilmektedir.

Yerel ve Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini bir örnek üzerinde aktaracak olursak;

Tablo 3.1. Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hesabı

1	Net Ülkesel Bazlı Kazanç Toplamı
2	Düzeltilmiş Kapsanan Vergiler Toplamı
3=1-2	VERGİ YÜKÜ
4	Brüt ücret maliyetleri
5=4x%9,8	Brüt Ücret İndirim Tutarı
6	Maddi Duran Varlıkların Net Defter Değeri
7=6x%7,8	Maddi Duran Varlık İndirim Tutarı
8=5+7	Toplam İndirim Tutarı

9=1-8	MATRAH
10	Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Oranı (%15-Vergi Yüğü)
11=9x10	Yerel veya Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Tutarı

Kaynak: Şenyurt, a.y.,

Örnek 1: Nihai ana işletmesi Almanya'da bulunan XYZ Grubunun %100 iştirak ettiği Hollanda da H Şirketi bulunmaktadır. Söz konusu şirketin %100 iştirak ettiği, Türkiye’de mukim (A) A.Ş. yer almaktadır. (A) A.Ş. nin net işletme bazlı kazancı 100.000 TL ve düzeltilmiş kapsanan vergiler toplamı 10.000 TL’dir. (A) A.Ş.’nin 2024 hesap dönemi için ücretlerin brüt tutarı 100.000 TL (A) A.Ş.’nin 2024 hesap dönemi için duran varlıkların net aktif değeri 200.000 TL’dir.

Aşağıdaki hesaplama göre, net işletme bazlı kazançtan, brüt ücret maliyetleri ve maddi duran varlık indirim tutarı toplamı çıkarıldığında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı, 74.600 TL bulunmuştur. Hesaplanan efektif vergi yükü %10’dur. Bu durumda tamamlayıcı kurumlar vergisi oranı, asgari kurumlar vergisi oranı ve vergi yükü arasındaki fark olduğu için (%15-%10) %5’tir. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergi tutarı, (matrah x vergi oranı) 74.600 x %5= 3.730 TL’dir.

TAMAMLAYICI VERGİNİN HESAPLANMASI			
1	Net İşletme Bazlı Kazanç	100.000	Almanya → XYZ Company
2	Düzeltilmiş Kapsanan Vergiler Toplamı	10.000	
3=2/1	Vergi Yüğü	10%	
4	Brüt Ücret Maliyetleri	100.000	
5=4X%9,8	İndirim Tutarı(%9,8)	9.800	Hollanda → H Company
6	Maddi Duran Varlıkların Net Defter Değeri	200.000	
7=6X%7,8	İndirim Tutarı (%7,8)	15.600	
8=5+7	Toplam İndirim Tutarı	25.400	
9=1-8	Matrah	74.600	
10	Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Oranı (%15-%10=%5)	5%	Türkiye → AA.Ş.
11=9X10	Yerel veya Küresel Tamamlayıcı Vergi Tutarı	3.730	

Şekil 3.6. Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hesabı

Kaynak: A.y.,

1.5. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Vergilendirme Dönemi, Beyanı ve Ödenmesi

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemidir. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunmaktadır⁴⁵⁰.

Küresel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 15.ayın son gününe kadar, yerel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 12. ayın son gününe kadar beyan edilecektir. Geçiş dönemi için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 18. Ayın son gününe kadar beyan edilir ve ödenir (KVK Ek Madde 8).

Mükellefler, verilen beyannamelerinin ekinde küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerine de yer vermek zorundadırlar. Şu kadar ki, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesinin nitelikli yetkili makam anlaşmasının uygulandığı başka ülkede verilmesi ve söz konusu bilgi beyannamesinin hangi ülkede, hangi bağlı işletme tarafından verildiğinin beyanname ekinde bildirilmesi durumunda, mükelleflerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerini verme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır.

Cumhurbaşkanı, nitelikli gelirin dâhil edilmesi esası ile nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulandığı yerler ile nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulandığı yerleri belirlemeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, verilen beyanname ile küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesinin ve eklerinin şekil ve muhtevasını tespit etmeye, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesindeki bilgilerin diğer ülkelerle paylaşılmasındaki sınırları belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye, verginin beyan

⁴⁵⁰ TÜRMOB, a.e., s. 142.

ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bildirim ve belgelenme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir⁴⁵¹.

1.6.Güvenli Liman Uygulamaları

1.6.1.Geçici Güvenli Liman Uygulamaları

Çok uluslu işletme grubunun bulunduğu ülke güvenli liman olarak belirlenmiş ise, bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin ilgili hesap dönemi için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi sıfır olarak kabul edilecektir.

Güvenli liman (Safe Harbour) uygulaması kapsamında 2026 hesap dönemi sonuna kadar aşağıdaki testlerden birinin geçilmesi durumunda yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi sıfır olarak uygulanacaktır⁴⁵².

1. De Minimis Testi (Minimum Değer Testi); Çok uluslu işletme grubunun, ilgili yıla ait ülke bazlı raporunda (CbCR) yer alan toplam hasılatın 10 milyon Avro karşılığı Türk lirasından ve vergi öncesi kârın 1 milyon Avro karşılığı Türk lirasından düşük olmasıdır.
2. Rutin Karlar Testi; Çalışanların brüt ücretleri ve maddi duran varlıkların net defter değeri ile hesaplanan varlığa dayalı gelir istisnası (Substance Based Income Exclusion) tutarının, nitelikli ülke bazlı raporunda yer alan vergi öncesi kara eşit veya bu kardan yüksek olması durumunda uygulanır.
3. Efektif Vergi Yükü Testi; ÇUŞ'ların ülke bazlı kurumlar vergisi ve benzer vergilerinin toplamının, ülke bazlı raporda vergi öncesi karlara bölünmesiyle hesaplanan vergi yükünün 2024 için 15%, 2025 için 16% ve 2026 için 17% oranlarına eşit veya daha fazla olmasıdır.

Hesaplamalar; uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolara göre beyan edilmiş ülke bazlı rapor verileri baz alınarak yapılacaktır. Üç şarttan birinin sağlanması durumunda; 2026 yılının sonuna kadar yerel ve asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulanmayacaktır.

⁴⁵¹ Akbulak, a.y.,

⁴⁵² **Türkiye ve OECD Sütun 2 Modelinin Basit Karşılaştırması**, 2024, “Çevrimiçi”, https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/turkiye-ve-oecd-sutun-2-modelinin-basit-karsilastirmasi. E.t 06.12.2024.

1.6.2. Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esasına İlişkin Güvenli Liman Uygulamaları

Çok uluslu bir işletme grubunun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülkede en az %20 oranında bir kurumlar vergisi uygulanması durumunda, o ülke için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan tamamlayıcı vergi, geçiş dönemi boyunca her bir hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilmektedir. Bu bentte geçen geçiş dönemi ibaresi, 31/12/2025 tarihinden önce başlayan (bu tarih dahil) ve 31/12/2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemlerini ifade etmektedir.

Azami altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde toplam maddi duran varlıklarının net defter değeri 50 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşmayan çok uluslu işletme grupları için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beş hesap dönemi boyunca sıfır olarak kabul edilmektedir⁴⁵³.

1.6.3. Daimî Güvenli Limanın Uygulamaları

Varlığa Dayalı Gelir Uygulaması Düzenleme kapsamına giren çok uluslu işletmelerin faaliyet göstermiş olduğu ülkelerdeki yatırım ve istihdama dayalı karlılığının teşvik edilmesi amacıyla ücretlerin ve duran varlıkların belirli bir oranı GloBE gelirinden istisna edilerek söz konusu tutarın ilave vergiye tabi olmaması sağlanmıştır.

7524 sayılı Kanuna göre; 2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınacaktır. • Bu oranlar; takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanmaktadır.

Daimî güvenli limanın uygulamalarında Minimum Değer Testine göre, bir ülkede ortalama hasılatı 10 milyon Avrodan ve ortalama karı 1 milyon avrodan az olması durumunda bu ülkede bulunan bağlı işletmelerinin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilmektedir.

⁴⁵³TÜRMÖB, a.e., s.135.

Ortalama hasılat veya ortalama kazanç, bir ülkeye ilişkin finansal hesapların raporlandığı hesap dönemi ve önceki iki hesap dönemindeki hasılat veya kazanç toplamının ortalamasını ifade etmektedir⁴⁵⁴.

1.7.Çok Uluslu  irketlerin Birleşme, Bölünme ve Pay Devirleri Halleri

İki veya daha fazla grubun, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin herhangi birinde, tek bir grup oluşturmak üzere birleşmeleri ve birleşen grupların, birle meden önceki dört hesap döneminden en az birinde konsolide finansal tablolarında yer alan hasılatları toplamının 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını a ması durumunda, birleşme sonucu ortaya çıkan yeni çok uluslu işletme grubunun o hesap dönemi için ek 1 inci madde kapsamındaki hasılat sınırını açtığı kabul edilmektedir⁴⁵⁵.

Herhangi bir gruba bağlı olmayan bir işletmenin, gelirin raporlandığı hesap döneminde bir işletme veya grupla birleşmesi durumunda, birleşen veya birle ilen işletme veya birle ilen grubun, birle meden önceki dört hesap döneminden en az birindeki finansal veya konsolide finansal tablolarında yer alan hasılatları toplamının 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını a ması durumunda, birle ilen veya ortaya çıkan çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemi için ek 1 inci maddedeki hasılat sınırını açtığı kabul edilmektedir⁴⁵⁶.

Sonuç olarak yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi çok uluslu işletme grubunun iki veya daha fazla gruba bölünmesi ve

- a) Bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap döneminin izleyen hesap döneminde 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını a ması,
- b) Bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap döneminden sonraki ikinci ila dördüncü hesap dönemlerinin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını a ması, durumunda söz konusu grup veya grupların ek 1 inci maddedeki hasılat sınırını açtığı kabul edilmektedir.

⁴⁵⁴ A.e., s.134.

⁴⁵⁵ A.e., s. 148.

⁴⁵⁶ A.y.

Bir işletmenin doğrudan veya dolaylı mülkiyet paylarının devri sonucunda; çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi haline gelmesi veya bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi vasfını kaybederek başka bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi olması ya da yeni bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olması ve varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin veya nakit akışlarının herhangi bir kısmının, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer alması halinde, bu işletme devrin gerçekleştirildiği tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde çok uluslu işletme grubunun üyesi olarak dikkate alınacaktır.

Bir bağlı işletmenin varlıklarının ve borçlarının devredilmesi durumunda; devreden bağlı işletmenin bu işlemlerden doğan kazanç veya zararı, işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında dikkate alınır. Bu durumda, devralan bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı, devre konu söz konusu varlık ve borçların, devralan bağlı işletmenin nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe standardı uyarınca defterindeki kayıtlı değerleri dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında; varlıkların ve borçların devredilmesi sonucu oluşan kazanç veya zararlar, devreden bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bu durumda, devralan bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı, söz konusu varlık veya borçları devreden bağlı işletmenin defterindeki kayıtlı değerler dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır. İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında, devredilen varlık ve borçlar nedeniyle oluşan kazanç veya zararın devreden bağlı işletme tarafından nitelikli olmayan kazanç veya zarar esasına göre muhasebeleştirildiği durumda, devreden bağlı işletmenin bu işlemlerden doğan kazanç veya zararı, nitelikli olmayan kazanç veya zarar tutarı ile sınırlı olmak üzere dikkate alınacaktır. Bu durumda, devralan bağlı işletme tarafından devre konu varlık ve borçlara yönelik işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde, devreden bağlı işletmedeki söz konusu varlık ve borçların defter değerlerinin ilgili ülke mevzuatı kapsamında nitelikli olmayan kazanç veya zarar esasına göre düzeltilmiş tutarları dikkate alınacaktır. Burada geçen işletmelerin yeniden yapılandırılması ibaresi, birleşme, devir ve bölünme gibi işlemler kapsamında varlık ve borçların devre konu edilmesini veya bağlı işletmenin

tür değiştirmesini; nitelikli olmayan kazanç veya zarar ibaresi, şişletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlık veya borçların devri sonucu ortaya çıkan kazanç veya zararın ilgili ÷lke mevzuatı kapsamında hesaplanması sonucu bulunan tutar ile bunların finansal muhasebe esaslarına göre hesaplanan kazanç veya zararından düşük olanını ifade etmektedir.

İş ortaklığı ve bu iş ortaklığının uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırladığı konsolide finansal tablosunda yer alan şişletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin hesaplanmasında, bu şişletmeler ayrı çok uluslu bir şişletme grubunun bağlı şişletmeleri; iş ortaklığı ise bu grubun nihai ana şişletmesi olarak kabul edilir. Bu kapsamda bağlı şişletme veya nihai ana şişletme olarak kabul edilen şişletmelerde, doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan bir ana şişletme; iş ortaklığının gelirin dâhil edilmesi esası kapsamındaki küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini, KVK ek 7'nci maddenin dördüncü fıkrası kapsamındaki dâhil olma oranını dikkate almak suretiyle hesaplanmaktadır. Hesaplanan tutarın nitelikli gelirin dâhil edilmesi esasına göre tahsil edilemeyen kısmı yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tespitinde dikkate alınacaktır.

Birden fazla ana şişletmeli çok uluslu şişletmeler grubu, en az bir şişletmesi veya iş yerinin grubun diğer şişletmelerinden farklı bir ÷lkede yerleşik olan, nihai ana şişletmeleri kancalı bir yapı veya çift listeli bir düzenleme ile bir araya gelen iki veya daha fazla grubu ifade eder ve bu gruplara aşağıdaki hükümler uygulanır;⁴⁵⁷

- a) Her bir grubun şişletmeleri ve bağlı şişletmeleri, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamında tek bir ÇUŞ grubunun üyeleri olarak kabul edilir.
- b) Muafiyet kapsamında olmayan bir şişletme, birden fazla ana şişletmeli çok uluslu şişletmeler grubu tarafından tam konsolidasyona tabi tutuluyorsa veya bu şişletme üzerinde birden fazla ana şişletmeli çok uluslu şişletmeler grubu kontrol gücüne sahipse, bu şişletme bağlı şişletme olarak kabul edilir.

⁴⁵⁷ A.e., s.153.

- c) Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tabloları, kabul edilebilir finansal muhasebe standardı uyarınca kancalı yapı veya çift listeli düzenleme kapsamında nihai ana işletmelerden birinin tek bir ekonomik birim gibi hazırladığı konsolide finansal tablolardır.
- d) Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunu oluşturan ayrı grupların nihai ana işletmeleri, bu grubun nihai ana işletmeleri olarak kabul edilir. (Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu ile ilgili olarak küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamında bir nihai ana işletmeye yapılan atıflar birden fazla nihai ana işletmeye yapılmış sayılır.)
- e) Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de bulunan ana işletmeleri (her bir nihai ana işletme dahil olmak üzere), mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmedeki dahil olma oranı ile sınırlı olmak üzere gelirin dahil edilmesi esasında dikkate alınır.
- f) Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de bulunan bağlı işletmelerinin tümüne, her bir düşük vergilendirilen bağlı işletmenin küresel asgari tamamlayıcı vergisi dikkate alınarak yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralları uygulanır.
- g) Nihai ana işletmeler, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunu oluşturan grupların her birine ilişkin bilgileri içerecek küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesini sunmak için tek bir işletme belirlememiş ise, söz konusu nihai ana işletmelerin her biri bu beyannameyi vermek zorundadırlar.

1.8.Özel Vergileme Halleri

Çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan şeffaf işletmenin işletme bazlı kazancı, aşağıdaki durumlarda bu işletmenin mülkiyet payına isabet eden miktarda azaltılır⁴⁵⁸;

- a) Çok uluslu işletme grubunun hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar, nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahibinin söz konusu payına isabet eden kazancın tamamı üzerinden en az asgari kurumlar vergisi oranı

⁴⁵⁸ A.e., s.156.

kadar vergi hesaplanması veya nihai ana işletme ve vergi şeffaf yapının parçası olan diğer işletmeler tarafından ödenen kapsanan vergiler ile mülkiyet payı sahibinin bu paya isabet eden kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin toplamının, bu vergilerin hesaplandığı kazanca en az asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tespit olunan tutardan fazla olması veya

- b) Nihai ana işletmenin %5'i veya daha azı üzerinde mülkiyet payına sahip olan bir gerçek kişinin, nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması ve sahip olduğu mülkiyet payı üzerinden elde edilen gelirlerin bu ülkede vergiye tabi olması veya
- c) Nihai ana işletmenin %5'i veya daha azı üzerinde mülkiyet payına sahip olan ve KVK ek 3'üncü maddenin yukarıdaki (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılanların nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olmasıdır.

Nihai ana işletmenin mülkiyet payına sahip olanların söz konusu işletmenin zararını vergiye tabi kazançlarının tespitinde indirim konusu yapabilmeleri durumunda, çok uluslu işletme grubunun şeffaf işletme niteliğindeki nihai ana işletmesinin işletme bazlı zararı, bu işletmenin mülkiyet payına isabet eden miktarda azaltılmaktadır.

Vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan nihai ana işletme, aşağıdaki durumlarda ilgili hesap dönemi için hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar işletme bazlı kazancını, zarar durumuna düşmemek kaydıyla, söz konusu uygulama kapsamında indirilebilir kâr payı miktarı kadar azaltılır;

- a) Nihai ana işletmesinin hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar kâr payı geliri üzerinden vergi hesaplanması durumunda
 - Kâr payı geliri üzerinden hesaplanan verginin en az asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tespit edilmesi veya
 - Nihai ana işletmenin ödenen kapsanan vergileri ile kâr payı gelirini elde eden bu geliri üzerinden ödenen vergileri toplamının, bu vergilerin hesaplandığı kazanca en az asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tespit olunan tutardan fazla olmasına ilişkin beklentinin bulunması veya

- Kâr payı gelirini elde edenin gerçek kişi olması ve söz konusu kâr payının kooperatiften elde edilen risturn geliri niteliğinde olması,
- b) Nihai ana işletmenin %5'i veya daha azı üzerinde mülkiyet payına sahip olan ve kâr payı geliri elde eden gerçek kişinin, bu işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması ve söz konusu gelirin bu ülkede vergiye tabi olması,
- c) Nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olup bu işletmeden kâr payı geliri elde edenlerin ek 3'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılanlar ile emeklilik hizmeti işletmeleri dışındaki emeklilik yatırım fonlarından olmasıdır.

Yukarıda geçen vergide indirilebilir kâr payı uygulaması ibaresi, ilgili hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar dağıtılan kâr payları üzerinden hesaplanan vergilerin tek aşamalı vergileme olarak dikkate alındığı ve dağıtılan kâr paylarının işletmenin kazancından indirim konusu yapıldığı durumu ifade etmektedir.

Kâr dağıtımına dayalı vergileme sisteminin uygulandığı ülkelerde faaliyette bulunan bağlı işletmeler, ilgili hesap dönemi için KVK ek 5'inci maddesi kapsamında tespit olunan vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranına eşitlenmesi için gerekli olan tutar ile bu hesap dönemindeki kazançların tamamının kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda dağıtım üzerinden hesaplanması gereken vergi tutarından düşük olanını, dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi olarak düzeltilmiş kapsanan vergilere ekleyebilir. İlgili ülkede faaliyette bulunan çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmelerden herhangi biri için bu kapsamda yapılan hesaplama yönteminin tercih edilmesi halinde, diğer bağlı işletmeler için de aynı yöntemle düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması gerekmektedir. Bu tercih her hesap dönemi için ayrı ayrı dikkate alınır.

Şu kadar ki, bağlı işletmeler açısından, 01 Temmuz 2021 tarihinden (bu tarih dâhil) önce kâr dağıtımına dayalı vergileme sisteminin yürürlükte olduğu ülkelerde bu yöntem uygulanabilir. Bu kapsamdaki uygulamanın geçerli olduğu ülkelerde, bu yöntemi kullanan bağlı işletmeler açısından her bir hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergi olarak dikkate alınan tutarların izlendiği takip hesabı oluşturulur. İzleyen hesap dönemlerinde bu hesaptan sırasıyla;

- a) Kâr dağıtımına bağılı olarak ödenen vergiler,
- b) Ülkesel bazlı zarara asgari kurumlar vergisi oranının uygulanması sonucu tespit olunan tutar,
- c) Sonraki hesap dönemlerine aktarılan tutarın cari hesap döneminde kullanılan kısmı indirilir. Bu hesap bakiyesi hiçbir zaman eksi bakiye vermemektedir.

Yukarıdaki (b) bendi kapsamında, ülkesel bazlı zarara asgari kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarın takip hesabındaki bakiye tutardan fazla olması durumunda, fazla kısım takip hesabı zarar aktarımı uygulaması kapsamında sonraki hesap dönemlerine aktarılır. Aktarıma konu edilen bu tutarlar sonraki hesap dönemlerinde takip hesabına aktarılan tutarlardan indirim konusu yapılmaktadır.

2. KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN OECD GLOBE KURALLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

OECD Sütun 2 GloBE Kuralları birçok ülkede 2024 yılında yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise 16 Temmuz 2024 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi ile Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisine ilişkin ilk adım atılmıştır. Söz konusu düzenleme, 2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete’ de yayımlanan 7524 Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yürürlüğe girmiştir.

7524 sayılı Kanun’da OECD tarafından yayımlanan “Küresel Matrah Aşındırmanın Önlenmesine İlişkin Model Kuralları”, “Model Kurallara İlişkin Yorumlar”, “İdari Rehberler” ve “Kabul Edilebilir Finansal Muhasebe Standartları” nda yer alan açıklamalardan da faydalandığı gözlemlenmiştir.

Kanunda ve Model Kurallar kapsamında yer alan küresel asgari kurumlar vergisinin karşılaştırması bu bölümde ele alınacaktır. Aralarında ki farklılıklar ve uyumlu olan kısımlar incelenmektedir. Model kurallar ile Kanun hükümleri büyük ölçüde uyumlu olup, kapsam, muafiyet ve istisnalar, konsolidasyon, hesaplamalar ve beyan süreleri kapsamında benzerlik göstermektedir. Türkiye’nin özgün durumları ve mevcut teşvikler gibi spesifik konuların ise gelecekteki ikincil düzenlemelerle netleştirilmesi beklenmektedir.

2.1. Kanunda Belirlenen Kapsam ve OECD Düzenlemeleri

OECD tarafından yayınlanan GloBE Kurallarında yer alan tanımlamalar 10. Bölümünde ele alınmıştır. Aynı şekilde Kanunun Ek 2. Maddesinde benzer tanımlamalara yer verilmiştir. GloBE Kurallarında yer alıp Kanunda yer verilmeyen tanımlamalarda mevcuttur⁴⁵⁹. Küresel asgari kurumlar vergisini kapsamı dahilinde Kanunda yer alan tanımlama ile GloBE kurallarında belirtilen nihai ana işletmesinin yıllık konsolide finansal tablosundaki hasılatı, önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen ÇUŞ grupları kapsıyor olması aynı şekilde ifade edilmiştir⁴⁶⁰.

Bunun yanı sıra önemli tanımlamalardan olan güvenli limanlar ve işletme bazlı kazanç veya zarar her iki tarafta da ele alınmıştır.

Güvenli Limanlar: Ek Madde 2 (1/g)’de “*KVK Ek 6’ncı madde kapsamında hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin sıfır olarak kabul edildiği ve KVK ek 6’ncı maddenin dokuzuncu fıkrasındaki yetki kapsamında belirlenen yerleri*” şeklinde tanımlanmıştır. Model kurallarda ise tanımlar (Definitions) kısmında yer almayıp, başlık 8.2.1’de⁴⁶¹ yer almıştır.

İşletme Bazlı Kazanç veya Zarar: Kanunda Ek Madde 2 birinci fıkrasının 2. bendinde “*Çok uluslu işletme grubu içerisindeki her bir bağlı işletme tarafından uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında da yer verilen finansal muhasebe net kazanç veya zararının (grup içi işlemlere ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri dikkate alınmadan önceki tutar) Ek 5 inci madde kapsamındaki düzeltilmiş tutarları*” şeklinde tanımlanmıştır. GloBE Kurallarında başlık 3.1.2.’de benzer şekilde GloBE Gelir veya Zararı olarak yer verilmiştir. Sütun 2 Model Kurallarıyla aynı olmakla birlikte, bazı maddelerde farklılık görülmektedir. Öz sermaye kazanç veya zararlarının ülkesel bazlı kazancın tespitinde

⁴⁵⁹ M. Fatih Karabulut, “7524 Sayılı Kanun’daki Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hükümlerinin OECD Sütun 2 Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2024, Sayı: 517, s.106.

⁴⁶⁰ **Türkiye ve OECD Sütun 2 Modelinin Basit Karşılaştırması**, a.y.,

⁴⁶¹ OECD/G20, “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023)”, E.t. 06.12.2024.

dikkate alınmasının seçimlik olması (dikkate alınması durumunda takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercih değiştirilemez) şeklinde farklılığı bulunmaktadır⁴⁶².

Kapsanan Vergiler: Kanunda Ek Madde 2 birinci fıkrasının i bendinde “*Bir bağlı işletmenin faaliyette bulunduğu ülkede tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi ile benzeri nitelikteki vergileri, kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi kapsamında dağıtılan veya dağıtılmış sayılan kârlar üzerinden hesaplanan vergileri, dağıtılsın veya dağıtılmasın kurum kazancı üzerinden kâr dağıtımına bağlı olarak hesaplanan vergileri, dağıtılmamış kazançlar ve öz sermaye üzerinden hesaplanan benzer nitelikteki diğer vergileri (nitelikli küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, sigorta şirketi tarafından poliçe sahiplerine yapılan prim iadeleri dolayısıyla ödenen vergiler ile nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi hariç),*” şeklinde tanımlanmıştır. GloBE Kurallarında kapsanan vergiler 4.2 başlığında benzer şekilde yer verilmiştir.

Nihai Ana İşletme: Kanun Ek Madde 2/ö’de “*Başka bir işletme üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olan ve başka bir işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olunmayan bir işletmeyi ya da başka bir grubun parçası olmaması koşuluyla bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bir veya daha fazla iş yerine sahip olan ana merkezi (Şu kadar ki kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde olan varlık fonları bu bent kapsamında nihai ana işletme sayılmaz.),*” şeklinde tanımlanmıştır. GloBE Kuralları başlık 1.4’te “*Nihai Ana İşletme tanımı, ÇUŞ Grubu tanımının bir parçası olarak kullanılır ve ÇUŞ Grubunu oluşturan tüm Kuruluşların tanımlanması için başlangıç noktasıdır. İlk koşul, UPE'nin başka bir Kuruluşta Kontrol Edici Pay'a doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan bir Kuruluş olduğunu belirten (i) alt paragrafında belirtilmiştir. Kuruluşun Kontrol Edici Çıkarlarının, (i) alt paragrafında açıklanan başka bir Kuruluş tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahiplenilmemesi gerektiğini belirtir. Bu nedenle, söz konusu Kuruluştaki Kontrol Edici Çıkarlar başka bir Kuruluş tarafından tutuluyorsa, Kuruluş bir Grubun UPE'si olmaktan diskalifiye edilir. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, bir Kuruluş, mülkiyet zincirinde satır satır ilk belirtilen Kuruluşu konsolide etmek için gereken veya gerekecek olan daha üstte başka*

⁴⁶² Türkiye ve OECD Sütun 2 Modelinin Basit Karşılaştırması, a.y.

bir Kuruluş varsa, bir Grubun UPE'si olarak kabul edilmez.” şeklinde tanımlanarak Kanunla benzerlik göstermektedir.

Buna göre Kanun hükümleri OECD düzenlemeleri ile uyumlu olup bazı farklılıklar da mevcuttur. Bu farklılıkların ikincil mevzuat ile giderileceği düşünülmektedir.

2.2. Muafiyet ve İstisnalar ve OECD Düzenlemeleri

Kanunda yer alan muafiyetler ve istisnalar ile OECD düzenlemeleri paraleldir. KVK Ek Madde 3'te yer alan *“Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar, Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, Emeklilik yatırım fonları, Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar, Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler.”* Vergiden muaftır. OECD düzenlemelerinde yer alan paragraf 1.5.'te aynı muafiyet ve istisnalar benzerliktedir.

Bir başka örnek Ek Madde 3; (5)'de yer almaktadır. Buna göre; *“Çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisnadır.”* GloBE Kuralları 3.3. bölümünde ise paralel bir düzenleme bulunmaktadır⁴⁶³.

2.3.Kapsanan Şirketler Açısından Değerlendirme

OECD düzenlemelerinde konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı 750 milyon avro sınırını geçen ÇUŞ Grupları dahil edilmiştir. Ancak bunun yanı sıra nitelikli yerel asgari kurumlar vergisi-QDMTT 750 milyon avro sınırının altında ve çok uluslu olmayan şirketlere uygulanabilirliği bir politika seçeneği olarak sunulmaktadır⁴⁶⁴.

Kanunda Ek Madde 1/1'de ise, *“Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok*

⁴⁶³ Karabulut, a.e., s. 107.

⁴⁶⁴ A.e., s. 108.

uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye; Hollanda gibi bazı ülkelerin aksine, çok uluslu olmayan şirketleri kapsama almamıştır. Aynı şekilde 750 milyon Avro sınırı altındaki şirketleri de kapsama almamıştır⁴⁶⁵.

2.4.Kanunda Belirlenen Kurallar ve OECD Düzenlemeleri

OECD Sütun 2 kuralları GloBE Kuralları ve Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR)’den oluşmaktadır. GloBE Kuralları ise, Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusion Rule, IIR) ve Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (Undertax Payment Rule, UTPR)’ndan oluşmaktadır. Kanunda yer alan düzenlemelere göre, IIR, UTPR ve QDMTT mevzuata eklenmiştir. Ancak Vergiye Tabi Olma Kuralı STTR uygulamasının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında revize edilmemesinden ötürü ilerleyen zamanlarda uygulanması beklenmektedir⁴⁶⁶.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası Kanunun Geçici Madde 17 (1) d bendine göre, “1/1/2025 tarihinden itibaren (özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde ise 2025 yılında başlayan özel hesap döneminden itibaren) elde edilen kazançlara uygulanır” şeklinde ifade edilmiştir⁴⁶⁷.

Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR) ve Nitelikli Yerel Asgari Kurumlar Vergisi (QDMTT) ise Kanunun 60. Madde g bendine göre, “2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde,”⁴⁶⁸ uygulanır şeklinde tanımlanmıştır.

Bu uygulama şekli ile Kanun OECD düzenlemeleri ile paraleldir. Aynı şekilde GloBE Kurallarını kabul eden diğer ülkeler de IIR ve QDMTT’yi 2024 hesap dönemi itibariyle, UTPR’yi ise 2025 hesap dönemi itibariyle uygulayacaktır.

⁴⁶⁵ A.y.,

⁴⁶⁶ A.y.,

⁴⁶⁷ <https://www.alomaliye.com/2024/08/02/7524-sayili-vergi-kanunlari-ve-bazi-kanunlarda-degisiklik-yapilmasina-dair-kanun/>. E.t. 10.12.2024.

⁴⁶⁸ A.y.,

Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR); OECD düzenlemelerine göre IIR, şirketlerin nihai ana işletmelerinin bulunduğu ülkenin, düşük vergilendirilen bağlı işletmelere yönelik tamamlayıcı vergi (top-up tax) getirmesini sağlar. IIR kapsamında, asgari vergi, nihai ana işletme düzeyinde, düşük vergilendirilmiş gelire sahip kuruluşlardaki sahiplik payları ile orantılı olarak ödenir⁴⁶⁹.

Kanun’da ise söz konusu kural; “Ek Madde 7- (1) *Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi esası ve yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esasına göre belirlenir. (2) Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, bu Kısımın ek 1 inci maddesi kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve diğer ülkelerde yerleşik olan işletmelerin; Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesidir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Buradan anlaşıldığı üzere Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı OECD düzenlemeleri ile paralel bir şekilde mevzuata uygulanmıştır.

Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Kuralı (QDMTT); Bir ülkenin iç hukukunda yer alan ve ülkedeki bağlı kuruluşların GloBE matrahını GloBE Kurallarına eşdeğer şekilde belirleyen ve yerel vergi yükümlülüğünü asgari orana yükselten bir mekanizmadır⁴⁷⁰.

Kanunda ise “Ek Madde 2 v) *Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi: Ek 10 uncu madde kapsamında hesaplanan vergi,*” olarak ifade edildikten sonra Ek Madde 9- (1) fıkrasında verginin mükellefi, “*Ek 1 inci madde kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve Türkiye’de yerleşik olan; bağlı işletmeler ve iş ortaklıkları*” şeklinde tanımlanmış, Ek Madde 10 2 no’lu fıkrada ise; *Ek 6 ncı maddenin dördüncü fıkrası kapsamında, asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit olunan yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur ve bu vergiye varsa ek cari dönem yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Kanunda ve OECD düzenlemelerine göre, ülkedeki bağlı kuruluşların GloBE matrahını

⁴⁶⁹ OECD (2021), Paragraf; 2.1, 2.2.

⁴⁷⁰ OECD (2021), Paragraf: 10.1.

GloBE Kurallarına eşdeğer şekilde belirleyerek yerel vergi yükümlülüğü asgari orana yükseltilmektedir⁴⁷¹.

Kanunda yer alan Ek madde 10/5'e göre verginin ödenmesinden sorumlu olanların belirlenmesi ile ilgili, *“Ek 9 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında, Türkiye’de yerleşik ve aynı çok uluslu işletme gruplarına bağlı mükelleflerden herhangi birinin, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tamamını kendi adına beyan edip ödemesi durumunda, diğer mükelleflerin bu verginin beyanı ve ödemesindeki sorumlulukları ortadan kalkar. Şu kadar ki, verginin tamamının ödenmemesi durumunda aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı mükelleflerin verginin ödenmesine ilişkin müştereken ve müteselsilden sorumlulukları devam eder.”* Şeklinde ifade edilmiştir. Burada verginin bağlı şirketlerden herhangi birisi tarafından ödenmesi durumunda diğer şirketlerin sorumluluğunun kalktığı ifade edilmiştir.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralı (UTPR); OECD Sütun 2’ye göre Gelirin Dahil Edilmesi Kuralının uygulanmadığı yani nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede Sütun 2 kurallarının uygulamadığı durumlarda güvenlik ve destek mekanizmasıdır⁴⁷².

Kanunda söz konusu kural *“Ek Madde 7 (5) Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi; nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olmayan ve ilgili mevzuatı uyarınca nitelikli gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı çok uluslu işletme gruplarına bağlı Türkiye’de yerleşik, yatırım işletmeleri hariç, bağlı işletmelerdir.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralının OECD düzenlemeleri ve Kanunda yer alan düzenlemeleri eşdeğerdir.

Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR); Faiz, gayri maddi hak gibi gelirler elde eden şirketlerin, bu gelirleri mukim oldukları ülkelerde %9 oranının altında vergilendirildiği

⁴⁷¹ Karabulut, a.e., s.109.

⁴⁷² OECD (2021), Paragraf: 2.4, 2.5.

durumlarda, ödemeyi yapan şirketin bulunduğu ülkeye bu orana kadar indirim reddi veya stopaj yoluyla vergi alma hakkı tanıyan bir kuraldır⁴⁷³.

Bu kuralın uygulanabilmesi için ülkeler arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının revize edilmesi gerekmektedir. Bununla ilgili OECD “Sütun İki Vergiye Tabi Olma Kuralının Uygulanmasını Kolaylaştırmaya Yönelik Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule)”⁴⁷⁴ yayınlamıştır.

Türkiye henüz konuyla alakalı çok taraflı anlaşmayı yürürlüğe koymak için ÇVÖA’nda revizeye gitmemiştir.

2.5.Efektif Vergi Yükü Açısından Değerlendirme

OECD düzenlemelerinde efektif vergi yükü, düzeltilmiş kapsanan vergilerin GloBE Karına bölünmesiyle bulunmaktadır⁴⁷⁵. Bu hesaplamalar UFRS/IFRS mali tablolarına göre gerekli düzeltmeler yapılarak bulunmaktadır. Asgari tamamlayıcı vergi, minimum vergi oranından efektif vergi oranı çıkarılarak bulunan oranla Kar Fazlası (Net GloBE Geliri-Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı İstisna)’nın çarpılması suretiyle bulunmaktadır⁴⁷⁶. Ayrıca asgari tamamlayıcı vergiye ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi eklenir⁴⁷⁷ ve nitelikli yerel asgari tamamlayıcı vergi indirilmektedir⁴⁷⁸.

Kanun’da söz konusu düzenleme; “*Ek Madde 6 (4): Bir ülke için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilir. Şu kadar ki, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine varsa; ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ise bu vergiden indirilir.*” şeklinde hüküm altına

⁴⁷³ Karabulut, a.e., s.110.

⁴⁷⁴ OECD, “Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule”, 2023, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>. E.t. 10.12.2024.

⁴⁷⁵ OECD (2021), Paragraf: 5.1.1.

⁴⁷⁶ Karabulut, a.y.

⁴⁷⁷ OECD (2021), Paragraf: 10.1, 5.4.

⁴⁷⁸ OECD (2021), Paragraf: 5.2.

alınmıştır. Efektif vergi yükü OECD düzenlemeleri ile paralel şekilde mevzuata eklenmiştir.

2.6. GloBE Karı Açısından Değerlendirme

GloBE karı, IFRS mali tablolarda ki kardan belirli düzeltmelerin yapılması ile bulunmaktadır⁴⁷⁹. Kanunda da söz konusu düzeltmeleri paralel bir şekilde mevzuata eklenmiştir. OECD düzenlemeleri ve Kanunda yer alan IFRS karından GloBE karına geçiş aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:

- GloBE Karı = Finansal Muhasebe Net Kazanç/Zararı – Net Vergi Gideri (sıfırdan küçükse) – Temettü Gelirleri – Özsermaye Kazançları – Yeniden Değerleme Zararları – İşletme Yeniden Yapılandırılması Kazançları
+ Net Vergi Gideri (sıfırdan büyükse) + Özsermaye Zararları + Yeniden Değerleme Kazançları + İşletme Yeniden Yapılandırılması Zararları + İzin Verilmeyen Giderler + Yeniden Değerleme Kazançları
(+/-) Asimetrik Kur Kazançları veya Kayıpları (+/-) Önceki Dönem Hataları (+/-) Tahakkuk Eden- Ödenen Emeklilik Giderleri
Şeklinde formüle edilmiştir⁴⁸⁰.

Ancak yukarıda belirtilen Özsermaye Kazançları ile Özsermaye Zararları hesaplamasının yerine Ek Madde 5 (2) nolu fıkarda; “...*alternatif olarak dileyen mükellefler, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alabilirler. Şu kadar ki, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alan mükellefler, takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercihlerinden vazgeçemezler.*” hükmü yer almaktadır. Bu belirleme mükelleflere verilen seçimlik bir hak olarak OECD GloBE Kurallarından farklılaşmaktadır⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ OECD (2021), Paragraf: 3.2.

⁴⁸⁰ Karabulut, a.e., s. 111.

⁴⁸¹ A.y.,

2.7. Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı İstisna (Substance-based Income Exclusion) Açısından Değerlendirme

GloBE Kurallarına göre şirketlerin fiili olarak varlık veya çalışan bulundurmasını teşvik etmektedir. Bunu şirketlerden daha az tamamlayıcı vergi alınarak sağlamaktadırlar. OECD GloBE Kurallarına göre, maddi duran varlıkların %8'i ve işçi ücretlerinin %10'u asgari kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu oran GloBE Gelirinden çıkarılacaktır. Söz konusu oranlar kademeleri olarak azalarak 10 yılın sonunda %5 seviyesine indirilecektir⁴⁸².

Kanunda yer alan gerekli düzenleme ise, Ek Madde 6-(3)'de şu şekilde tanımlanmıştır: *“Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından; o ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin indirilmesi suretiyle tespit olunur.”*

Devamında Kanun Geçici Madde 17- (1)'de oranların *“2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınır. Bu oranlar; takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanır.”* Şeklinde yer almıştır. Böylelikle OECD düzenlemeleri ve Kanun Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı İstisna kuralları paralel şekilde ele alınmıştır.

2.8. Güvenli Liman Kuralları Açısından Değerlendirme

Güvenli liman uygulamaları belirli ülkelerde tamamlayıcı verginin sıfırlandığı yöntemleri ele almaktadır. Kanunda yer alan ana düzenleme, *“Ek Madde 6-(9) Çok uluslu işletme grubunun faaliyette bulunduğu ülke güvenli liman olarak belirlenmiş ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir.”*

⁴⁸² OECD (2021), Paragraf: 9.2.

Kanunda yer alan 3 şarttan birinin sağlanması durumunda tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulanmayacaktır;

- **Önemsiz İşlemler (De Minimis) Testi:** OECD düzenlemelerine göre 10 milyon Avro'dan az geliri olan ve GloBE Karı 1 milyon Avrodan az olan veya zarar eden şirketlerin efektif vergi oranı hesaplamasına dahil edilip edilmemesi konusunda mükelleflere serbestlik tanınmıştır⁴⁸³. Kanunda yer alan düzenleme Ek Madde 6 (8)'de şu şekilde yer almaktadır: *“Çok uluslu işletme grubunun; ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatı 10 milyon Avro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancı 1 milyon Avro karşılığı Türk lirasından az ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir.”*
- **Basitleştirilmiş Efektif Vergi Oranı Testi (Simplified ETR Test):** Ülke bazlı raporlara (CbCR) göre; tahakkuk eden kurumlar vergisinin vergi öncesi kara bölünmesi suretiyle bulunan tutarın %15'ten büyük olması durumunda, tamamlayıcı vergi hesaplanmayacaktır. Bu oranlar 2025 yılı için %16, 2026 yılı için %17 olarak belirlenmiştir⁴⁸⁴. Kanunda yer alan düzenlemeye göre, Ek Madde 17-e'ye göre, *“2026 hesap dönemi sonuna kadar (hesap döneminin son günü 30/6/2028 tarihini geçenler hariç) bir ülkedeki yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda sıfır olarak kabul edilir. Devamında “Çok uluslu işletme grubunun uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre hesaplanan ülke bazlı kurumlar vergisi ve benzer nitelikteki vergilerinin toplamının, (e) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında düzenlenen ülke bazlı raporlardaki vergi öncesi karlara bölünmesi suretiyle hesaplanan vergi yükünün; 2024 hesap dönemi için %15, 2025 hesap dönemi için %16 ve 2026 hesap dönemi için %17 oranlarına eşit veya daha fazla olması,”* şeklinde yer almıştır.

⁴⁸³ OECD (2021), Paragraf: 5.5.

⁴⁸⁴ OECD (2024), “Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorlukları-Küresel Anti-Temel Erozyon Modeli Kurallarına İlişkin Birleştirilmiş Yorum (2023)- (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023)”, s.293-294. E.t. 10.12.2024.

- **Rutin Karlar Testi:** OECD düzenlemelerinde, reel ekonomik faaliyete dayalı istisnanın ülke bazlı rapordan (CbCR) elde edilen vergi öncesi kardan büyük olması durumunda gerçekleşmektedir⁴⁸⁵. Kanunda yer alan düzenleme Ek Madde 17 e’de aşağıdaki şekilde yer almaktadır: “2026 hesap dönemi sonuna kadar (hesap döneminin son günü 30/6/2028 tarihini geçenler hariç) bir ülkedeki yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda sıfır olarak kabul edilir. ... 3) Çok uluslu işletme grubunun, (1) numaralı alt bent kapsamında düzenlenen ülke bazlı raporlarındaki vergi öncesi karının; bunların çalışanlarının brüt ücretleri ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin, (a) bendi kapsamında ilgili yıl için hesaplanacak oranla çarpılan tutarların toplamına eşit veya bu tutardan daha az olması.” Şeklinde hükme alınmıştır
- **Geçiş Dönemi Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (Transitional UTPR Safe Harbour):** Nihai ana işletmenin bulunduğu ülkenin yasal vergi oranının %20 üzerinde olması durumunda veya en fazla altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan işletme grubunun maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde 50 milyon Avro’yu geçmemesi durumlarında tamamlayıcı verginin belli süre için hesaplanmamasıdır⁴⁸⁶. Kanunda yer alan düzenleme ise Ek Madde 6 (10)’da şu şekildedir: “Azami altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde toplam maddi duran varlıklarının net defter değeri 50 milyon Avro karşılığı Türk lirasını aşmayan çok uluslu işletme grupları için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beş hesap dönemi boyunca sıfır olarak kabul edilir.” Geçici Madde 17(f)’ye göre, “Çok uluslu bir işletme grubunun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülkede en az %20 oranında bir kurumlar vergisi uygulanması durumunda, o ülke için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan tamamlayıcı vergi, geçiş dönemi boyunca her bir hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilir. Bu bentte geçen geçiş dönemi ibaresi, 31/12/2025 tarihinden önce başlayan (bu

⁴⁸⁵ OECD (2024), a.e., s.294.

⁴⁸⁶ A.e., Bölüm 4.

tarih dahil) ve 31/12/2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemlerini ifade eder.”

Görüldüğü üzere OECD düzenlemeleri ile kanun hükümleri paraleldir. Aşağıdaki tablo GloBE Kuralları ve Kanun Hükümlerinin karşılaştırılması yer almaktadır;

Tablo 3.2: Türkiye ve OECD GloBE Kuralları Karşılaştırması

	Benzer	Farklı	OECD Globe Kuralları ile Farklılıklar
Kapsam	✓		
Muaf kuruluşlar ve istisnalar	✓		Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar Yerel ve Küresel Asgari Vergiden muaf tutulmuştur.
İşletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanması	✓		OECD kuralları ile çoğunlukla aynı olmakla birlikte aşağıdaki kalem açısından farklılık göstermektedir. Öz sermaye kazanç veya zararlarının ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmasının seçimlik olması (dikkate alınması durumunda takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercih değiştirilemez).
Düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması	✓		
Vergi yükünün hesaplanması	✓		

Tamamlayıcı verginin hesaplanması	✓		
Güvenli Liman Uygulaması	✓		OECD GloBE Kuralları ile uyumludur. Bu uygulamalara ek olarak, ilgili düzenleme, belirli bir ülke için tamamlayıcı vergiyi sıfıra indirebilecek kalıcı bir güvenli liman kuralı getirmektedir. Güvenli liman ülkelerini belirlemeye ve bunların belirlenmesine ilişkin şartları tespit etmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR)	✓		
Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Kuralı (QDMTT)	✓		
Yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralı (UTPR)	✓		
Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR)	✓		
Vergilendirme dönemi ve beyan süresi	✓		Beyanname şekli ve içeriğine ilişkin detaylar OECD tarafından paylaşılmış olmakla birlikte, Türkiye’de ilgili mevzuat

			kapsamında verilecek beyannamenin ve eklerinin şekil ve muhtevasını ile verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Detayların ikincil bir düzenleme ile belirlenmesi beklenmektedir.
--	--	--	---

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.2' ye göre Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi uygulamalarına yönelik düzenlemeler büyük oranda OECD GloBE kuralları ve Konsolide Yorum Dokümanı ile uyumlu olup, düzenlemeye ilişkin detayların ve Türkiye özelinde spesifik durumların (bazı mevcut teşvik düzenlemeleri vb.) önümüzdeki dönemlerde yapılacak ikincil düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.

3. TÜRK ve YABANCI YATIRIMCILAR AÇISINDAN YEREL VE KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ

7524 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kapsamı dahilindeki ÇUŞ Gruplarının Türkiye’de bulunan nihai ana işletmelerine ilişkin hükümler içermekte ve aynı zamanda Türkiye’de yatırımı olan yabancı yatırımcıların Türkiye’de faaliyet gösteren şube ve iştiraklerini etkileyerek ek vergi ve beyan yükümlülüğü getirmektedir.

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi mükellefleri vergilendirme esaslarına göre değişmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanmıştır⁴⁸⁷;

⁴⁸⁷ **Türk ve Yabancı Yatırımcılar Açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi**, 2024, Vergide Gündem, “Çevrimiçi”, https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/türk-ve-yabancı-yatırımcılar-acısından-yerel-ve-küresel-tamamlayıcı-asgari-kurumlar-vergisi. E.t. 12.12.2024.

- ÇUŞ grubunun Türkiye’de yerleşik
 - a. Nihai ana işletmesi,
 - b. Ara ana işletmesi (nihai ana işletmenin yurtdışında yerleşik olması ancak yerleşik olduğu ülkede gelirin dahil edilmesi esasının uygulanmaması veya gelirin dahil edilmesi esasının uygulandığı bir ülkede yerleşik olup küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf bir işletme olması durumlarında)
 - c. Kısmen sahip olunan Türkiye’de yerleşik olan, aynı ÇUŞ grubuna bağlı başka bir bağlı işletmede doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan ve doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payının %20’den fazlası ÇUŞ grubunun bağlı işletmesi olmayan kişiler tarafından elde tutulan, bağlı işletmeler (kısmen sahip olunan ana işletme) için gelirin dahil edilmesi esasına göre,
- ÇUŞ grubunun Türkiye’de yerleşik bağlı iştirakleri için yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine göre ve
- ÇUŞ grubunun nihai ana işletmesinin gelirin dahil edilmesi esasının uygulanmadığı bir ülkede yerleşik olması ya da gelirin dahil edilmesi esasının uygulandığı bir ülkede yerleşik olması ancak küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf bir işletme olması durumunda yetersiz vergilendirilen ödemeler esası ÇUŞ grubunun yerleşik olduğu ve nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamayan ülkelerde yerleşik bağlı işletmeler için grubun Türkiye’de yerleşik bağlı bir iştiraki tarafından uygulanacaktır.

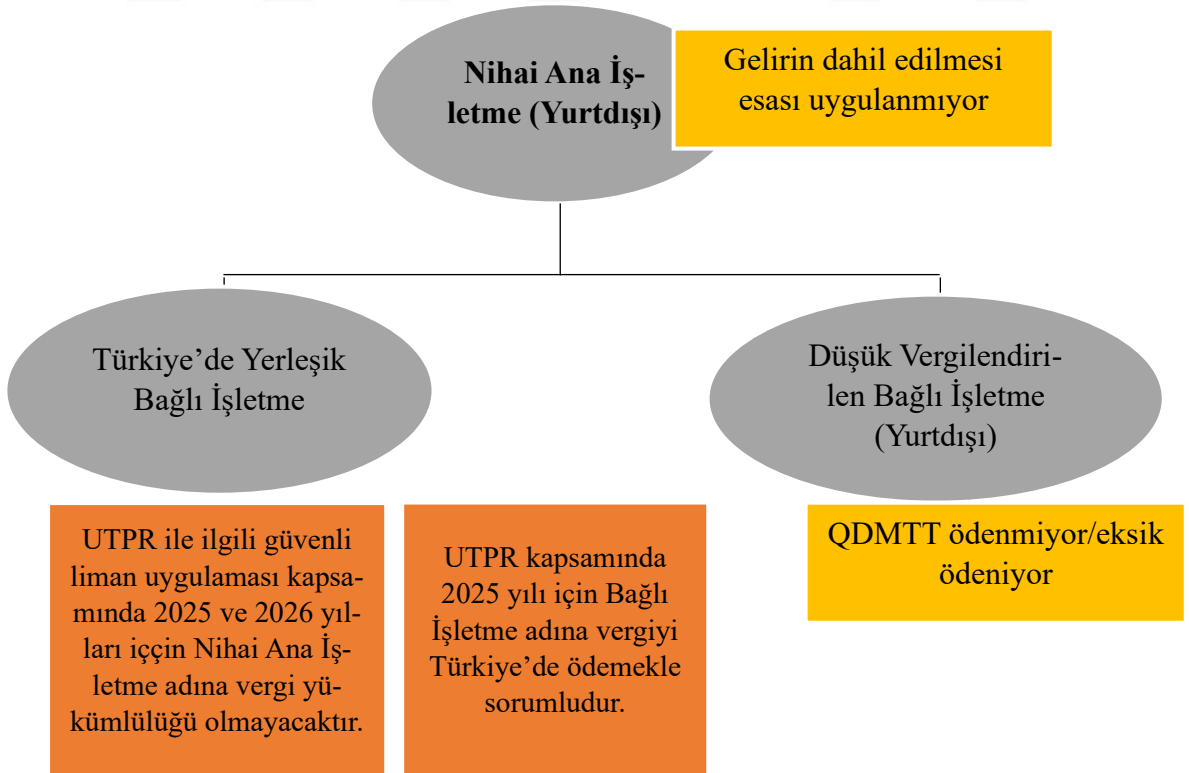
3.1.Yabancı Yatırımcıların Türkiye’deki Şirketleri Açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (Nihai Ana İşletmenin Yurtdışında Yerleşik Olması)

Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kapsamında Türkiye’de yerleşik bağlı işletmelerin vergi yükümlüğü, ÇUŞ gruplarının Türkiye’de yerleşik bağlı işletmeleri Türkiye’deki ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisinin (%15) altında kaldığı durumlarda Türkiye’de yerel asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Buna göre Türkiye’de yerleşik bağlı işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin ülkesel bazlı kazançlarına oranlanması sonucu ortaya çıkacak olan ülkesel bazlı vergi

yükünün %15 olan asgari kurumlar vergisinden düşük olması halinde yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ortaya çıkacak ve söz konusu bağlı işletmeler ülkesel bazlı vergi yükünün %15'e ulaşması için ödenmesi öngörülen yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini ödemekte müştereken ve müteselsilden sorumlu olacaklardır⁴⁸⁸.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esasına göre Türkiye'de yerleşik bağlı işletmelerin küresel asgari kurumlar vergisi yükümlülüğü ise, ÇUŞ grubunun nihai ana işletmenin yurt dışında yerleşik bir şirket olması ve nihai ana işletmenin yerleşik olduğu ülkede nitelikli gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı, kısmen uygulandığı ya da gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanıp grubun nihai ana işletmesinin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf bir işletme olması halinde grup özelinde ülkeler bazında 01/01/2025 tarihi itibarıyla yetersiz vergilendirilen kazançlar ÇUŞ grubunun Türkiye'de yerleşik bir bağlı işletmesi tarafından "yetersiz vergilendiren ödemeler esasına"na göre Türkiye'de küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır. Aşağıda yer alan şekil üzerinden ifade edilirse;



⁴⁸⁸ A.y.,

Şekil 3.7. Nihai Ana İşletmenin Yurtdışında Yerleşik Olması

Kaynak: A.y.

Şekil 3.7.'e göre, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamına giren ÇUŞ grubunun nihai ana işletmesinin örneğin ABD'de yerleşik bir işletme olması durumunda ve bu ÇUŞ grubunun Türkiye'de yerleşik bir bağlı işletmesinin bulunması halinde, ABD'de mevcut durumda gelirin dahil edilmesi esasına ilişkin bir vergilendirme gerçekleştirilmeyeceğinden ilgili ÇUŞ grubunun ülkesel bazda yetersiz vergilendirilmiş kazançları yetersiz vergilendirilen ödemeler esası aracılığıyla ÇUŞ grubunun Türkiye'de yerleşik bağlı işletmesi tarafından küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, nihai ana işletmenin yasal kurumlar vergisi oranı en az %20 olan bir ülkede (ABD'de olduğu gibi) yerleşik olması halinde, geçiş dönemi boyunca (2025 ve 2026) nihai ana işletmenin yetersiz vergilendirilmiş kazancına, yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulanmayacaktır. Bu durumda, Türkiye'de yerleşik bağlı işletmenin söz konusu nihai ana işletmeye ilişkin ek vergiye katlanması gerekmeyecektir⁴⁸⁹.

Türkiye'de yerleşik bağlı işletmelerin yerel asgari vergiyi ödemesi durumunda diğer bağlı işletmelerin sorumluluğu kalmayacaktır. Ayrıca yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, IIR ve UTPR'den önce uygulanacaktır.

3.2. Türk Yatırımcılar Açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (Nihai Ana İşletmenin Türkiye'de Yerleşik Olması)

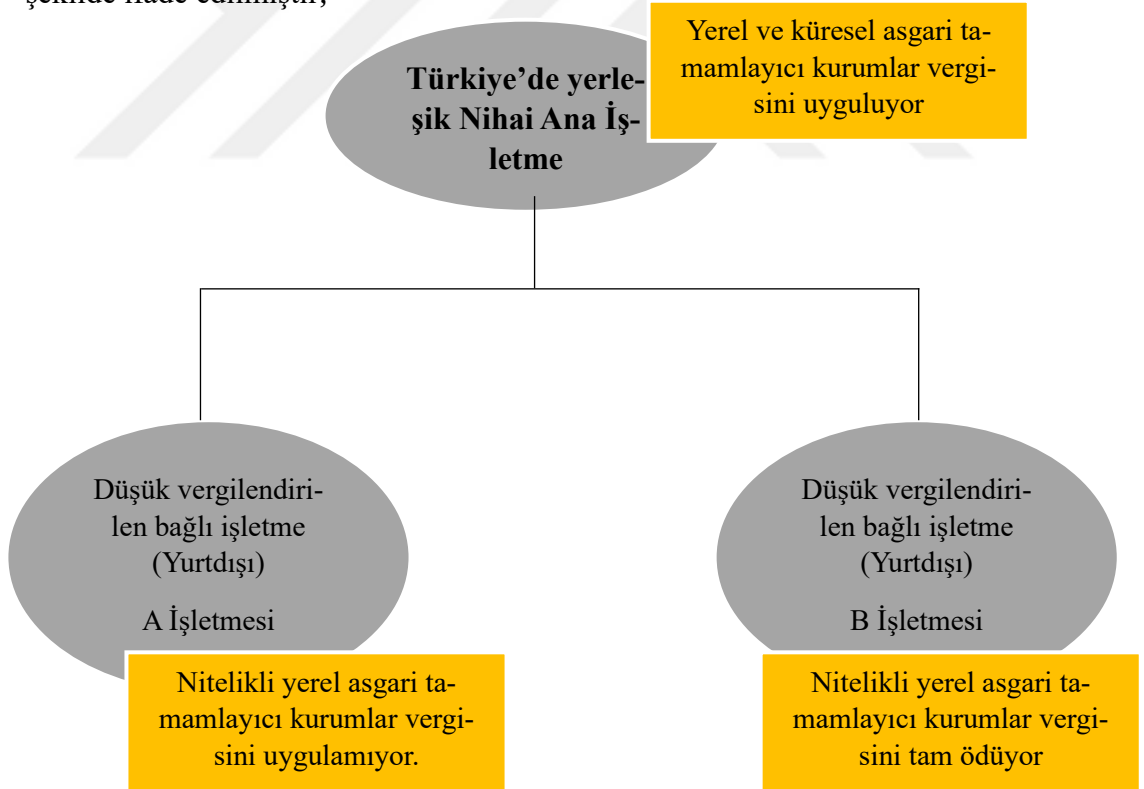
Gelirin dahil edilmesi esasına göre Türkiye'de yerleşik nihai ana işletmenin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi yükümlülüğü, ÇUŞ grubunun ülkeler bazında %15 oranının altında eksik vergilendirilen ülkeler, Türkiye'de gelire dahil edilme esasına aracılığıyla, nihai ana işletmenin mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmelerdeki dahil olma oranıyla sınırlı olmak üzere küresel asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır. Dahil olma oranı, bir bağlı işletmenin bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazancından ana işletme dışındaki üçüncü kişilere atfedilen kısmın çıkarılması suretiyle bulunan tutarın, bu bağlı işletmenin işletme bazlı kazancına bölünmesi suretiyle elde edilmektedir.

⁴⁸⁹ A.y.

Bu kapsamda Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmesi olan yurt dışında yerleşik bağlı işletmelerinin ülkesel bazlı vergi yükünün küresel asgari vergi oranının (%15) altında kaldığı durumlarda yukarıda Türkiye’de yerleşik nihai ana işletme tarafından gelirin dahil edilmesi esaslı aracılığıyla küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ödenecektir.

Yurt dışında yerleşik iştirakler tarafından kendi yetki alanlarında ödenen nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tutarları, Türkiye’de nihai ana işletme tarafından gelirin dahil edilmesi esasına dayalı olarak ödenecek küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Diğer taraftan ÇUŞ grubunun faaliyette bulunduğu ülke güvenli liman olarak belirlenmiş ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilecektir. Şekil üzerinde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir;



Şekil 3.8. Nihai Ana İşletmenin Türkiye’de Yerleşik Olması

Kaynak: A.y.,

4. KÜRESEL ASGARI KURUMLAR VERGİSİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER VE BEKLENTİLER

Küresel asgari kurumlar vergisi reformunun ana hedefi ÇUŞ'ların faaliyet kazançlarının sağlandığı yerde vergilendirilmesidir. Bu çerçevede son 20-30 yılda giderek artan vergiden kaçınma uygulamalarının sonunun getirilebilmesi beklenmektedir. Aynı zamanda vergi rekabeti konusunda kurumlar vergisi oran indirimlerinde gidilen dibe doğru yarışı sonlandırmak diğer hedeflerdendir.

Küresel asgari kurumlar vergisi ile getirilen bir ülke mukiminin, dünyanın neresinde olursa olsun elde ettiği kazancının, mukimi olduğu ülkede beyan edilmesi ve vergisinin ödenmesi hedeflenmektedir. Bunun sonucunda çoğu büyük ölçekte olan ÇUŞ'ların merkezlerinin bulunduğu ülkelerde 'vergi ödemekten kaçınmanın zorlaştırılması planı' hem vergi geliri kaybını en aza indirmek hem de vergide adaleti sağlamak yönünden önem arz etmektedir⁴⁹⁰.

Yabancı yatırımcılar ve ÇUŞ'ların tercih ettiği vergi cennetleri 2015 yılında 36 trilyon Dolar'dan fazla sermayeye ev sahipliği yapmaktadır⁴⁹¹. Bu rakamların 616 milyar Dolar'ı ÇUŞlar tarafından aynı yıl için vergi arbitrajı olarak bu bölgeye kaydırılan tutarlarken 2022 yılında bu rakam 1 trilyon Dolar'a yükselmiştir⁴⁹². Başka bir çalışmaya göre, bu ülkeler aracılığıyla hükümetler her yıl yaklaşık 500 ila 600 milyar Dolar kurumlar vergisi geliri kaybetmektedirler⁴⁹³. Bu verilerden sonra Küresel Asgari Kurumlar Vergisinden beklenen vergi gelirleri tahminleri ilk olarak Fransa'dan gelmiştir. 1,5 ila 4 milyar Euro arasında olacağı, dünya genelinde de 150 milyar Euro'ya kadar vergi geliri sağlanacağı tahmin edilmiştir. Diğer yandan IMF, büyük çok uluslu şirketlerin vergiden

⁴⁹⁰ Ersin Dedekoca, "Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Sürecinde Son Gelişmeler", 21. YY Türkiye Enstitüsü, "Çevrimiçi", 2024, <https://21yyte.org/tr/merkezler/islevsel-arastirma-merkezleri/ekonomik-arastirmalari-merkezi/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-surecinde-son-gelistmeler>. E.t. 10.12.2024.

⁴⁹¹ James S. Henry, "Taxing Tax Havens", Foreign Affairs, 2024, "Çevrimiçi", <https://www.foreignaffairs.com/articles/belize/2016-04-12/taxing-tax-havens>. E.t. 10.12.2024.

⁴⁹² Ludvig Wier ve Gabriel Zucman, "\$1 trillion in the shade – the annual profits multinational corporations shift to tax havens continues to climb and climb", The Conversation, 2024, "Çevrimiçi", <https://theconversation.com/1-trillion-in-the-shade-the-annual-profits-multinational-corporations-shift-to-tax-havens-continues-to-climb-and-climb-200034>. E.t. 10.12.2024.

⁴⁹³ Nicholas Shaxson, "The Billions Attracted By Tax Havens Do Harm To Sending And Receiving Nations Alike", "Tackling Tax Havens", IMF, "Çevrimiçi" <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxon.pdf>. E.t. 10.12.2024.

kaçınmasıyla bağlantılı vergi kayıplarının yılda yaklaşık 565 milyar Euro'dan fazla olduğunu tahmin etmektedir⁴⁹⁴.

OECD bu tahminlerden sonra 2024 beklenen vergi geliri tahminleri güncellemiştir. Artık küreselde bu verginin her yıl 155-192 milyar Dolar veya küresel kurumlar vergisi gelirinin yüzde 6,5 ila yüzde 8,1'i arasında artacağı tahmin edilmektedir. Daha önce OECD, Küresel Asgari Verginin yıllık ek 220 milyar dolar gelir yaratacağını ön görmektedir⁴⁹⁵.

ÇUŞ'lara yönelik sunulan ve hala devam eden sürdürülebilir vergi teşvikleri, ÇUŞ'ları %15'lik asgari vergi oranının altına indirmeyi gerektirmemesine rağmen birçok şirketin vergi stratejilerini yeniden gözden geçireceği düşünülmektedir. Eğer asgari kurumlar vergisi uygulaması belirli vergi teşviklerini ortadan kaldırıyor ise ÇUŞ'lar için yatırım yönünün ve beklenen vergi gelirlerinin önemli ölçüde değişeceği beklenmektedir⁴⁹⁶.

Özetle Küresel Asgari Kurumlar vergisinden beklentiler şu şekilde sıralanmaktadır⁴⁹⁷;

- Küresel düşük vergili kârı ortalama 2.143 milyar Dolar'dan 653 milyar Dolar'a düşürerek %69,5 oranında azaltacağını,
- Düşük vergili kârdaki azalma, düşük vergili karın yüksek ortalama vergi oranlarının olduğu bölgelerde olması diğer tüm bölgeleri etkileyeceği,
- Şirketlerin karlarını düşük vergili ülkelere kaydırması ihtimalinin düşeceği,
- Vergi cennetleri ve diğer bölgeler arasındaki vergi oranı farklılıklarının %14,2 puandan %7,5 puana indirerek %50 oranında düşüreceği,

⁴⁹⁴ A.y.

⁴⁹⁵ Dedekoca, a.y.

⁴⁹⁶ Binhan Elif Yılmaz, "Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, Hedefler, Beklentiler, Etkiler", "Çevrimiçi", 2024, <https://t24.com.tr/yazarlar/binhan-elif-yilmaz/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-ii-hedefler-beklentiler-etkiler>,43948. E.t. 10.12.2024.

⁴⁹⁷ Felix Hugger ve diğerleri, "The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit", OECD Taxation Working Papers No. 68. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/01/the-global-minimum-tax-and-the-taxation-of-mne-profit_2c3d9f9d/9a815d6b-en.pdf, s.52., E.t. 10.12.2024., Leigh Thomas, "OECD Sees Global Minimum Tax Reshaping Investment Flows" Reuters. 2024, "Çevrimiçi", <https://www.reuters.com/markets/oecd-sees-global-minimum-tax-reshaping-investment-flows-2024-01-09/>. E.t. 10.12.2024.

- Vergi dışı faktörlerin önemini artırarak kar kaydırma teşviklerini %50 oranında azaltacağı ve bunun sonucunda yatırım sermayesinin ülkeler arasında dengeli dağılımının olacağı,
- ÇUŞ'ların yurtdışında nereye yatırım yapacağının altyapı ve vasıflı işgücü gibi faktörlere öncelik verilerek yapılacağı,
- ÇUŞ'ların vergiden kaçınma fırsatlarını azaltması,
- Küresel ölçekte kurumlar vergisi gelirlerinin yılda 155-190 milyar Dolar artış olacağı beklenmektedir.

Genel olarak değerlendirildiğinde kar kaydırmada dibe doğru yarışı sonlandıracağı, kurumlar vergisi gelirinde artış olacağı, düşük vergilendirilmiş karın azalacağı, vergi rekabetini daha adil bir şekilde gerçekleştireceği gibi olumlu sonuçların olacağı beklenmektedir.

Asgari vergi nedeniyle şirketlerin karlarını düşük vergili bölgelere kaydırma olasılığı azalır, daha düşük vergi ödemek uğruna, yüksek vergili bölgelerden giderek daha az kar taşınacağı beklenmektedir. Ancak şirketlerin karlarını düşük vergili bölgelerde bırakmaya devam etmesi ile birlikte aynı zamanda asgari vergiyi ödemek ve şirketlerin gelecek yatırım planlarını verimli bir şekilde ayarlamaları Küresel Asgari Verginin uygulanmasından beklenen sonucu engelleyebilecektir⁴⁹⁸.

Böyle bir sonucun ortaya çıkmasını engellemek için düşük vergili ülkelerde birikmiş karları şu anda bulundukları bölgelerden çıkmasını zorlaştırmak için el koyma veya cezalandırıcı vergi rejimi uygulamaları koymak, ikincisi karın nerede olması gerektiğine dair net bir tanımın yer alması ve üçüncü olarak şirketlerin karlarının sözde ait oldukları yerlere bildirilmesi zorunluluğunun getirilmesi, son olarak da yüksek düzeyde karlılığı düşük vergili bölgelerin dışında tutmak için sermaye kontrolleri çerçevesinin hayata geçirilmesi gerekmektedir⁴⁹⁹.

⁴⁹⁸ Dedekoca, a.y.

⁴⁹⁹ Daniel Bunn, "Assessing the EU Tax Observatory's View on Profit Shifting and the Global Minimum Tax", Tax Foundation Europe, <https://taxfoundation.org/blog/eu-tax-observatory-global-tax-evasion-report/>. E.t. 10.12.2024.

Küresel asgari kurumlar vergisine yönelik literatürde olası riskler şu şekilde sıralanmıştır⁵⁰⁰;

- Yerel vergi sistemlerinin uluslararası vergi sisteminde entegrasyonunun zorlaşacağı ve idari yüklerin ve ek maliyetlerin artacağı ve bunun küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerinde olumsuz sonuçlar doğuracağı,
- Vergi uygulamalarının karmaşıklığının artması ve prosedürlerin tutarsız veya gecikecek olması,
- Yabancı yatırımların vergi planlamaları yoluyla yatırımlarını azaltmaları sonucunda düşük vergi oranları uygulayan gelişmekte olan ülkeler için yatırımların başka ülkelere kaymasına neden olacağı,
- Ulusal vergi uygulamalarında bir plan gerektirdiği için ulusal egemenliğe bir müdahale olarak değerlendirilmektedir.

Küresel asgari kurumlar vergisine yönelik getirilen eleştiriler ve risklerin yanı sıra Küresel asgari vergi uluslararası vergileme de bir reform olarak görülmektedir. ÇUŞ'ların vergi cennetleri tercihlerini sınırlaması ile birlikte şeffaf ve adil bir vergi ortamı yaratacağı beklenmektedir.

Küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması Türkiye'de nihai ana işletmenin bulunması halinde uygulamada grup şirketlerinin konsolidasyonu ile vergilemede adaleti sağlayacağı ve hangi işletmenin ne kadar vergi ödeyeceği sorununun ortadan kalkacağı düşünülmektedir.

5. YEREL ve KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNDE KONSOLİDASYON

GloBE Kurallarına göre çok uluslu işletme grubu içerisindeki her bir bağlı işletme tarafından uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında da yer verilen finansallar dikkate alınacaktır.

Şirketlerin bağlı olduğu işletme gruplarının konsolide finansal tablolarını hazırlamaları gereken tarihlerde ilgili finansal tablolarda olası yerel veya küresel asgari

⁵⁰⁰ Şeren, Geyik, "Küresel Politikaların Ulusal Yansımaları...", s. 64.

tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplamalarına göre vergi karşılıklarının ayrılması gerekecektir. Bu nedenle, söz konusu hesaplamaların beyan ve ödemeye ilişkin tanınan süreden çok daha önce tamamlanması gerekmektedir.

Bununla birlikte yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplamalarında, uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan tutarların kullanıldığı göz önüne alınmaktadır. Bu tutarlar, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer verilen rakamlara dayanmaktadır. Bu durum, şirketler bünyesindeki vergi, muhasebe, finansal raporlama, iştirakler yönetimi, insan kaynakları alanlarındaki farklı ekiplerin hızlı, koordineli ve uyumlu bir şekilde çalışması gerektirebilir. Nihai ana işletme tarafından kullanılan konsolide finansal tabloların hazırlanması, şirket bazında solo finansalların belirlenmesi, CbCR’ın (Ülke bazlı rapor) mevcudiyeti ve nitelikli olup olmadığının tespiti gibi konular da hazırlık açısından oldukça önem arz etmektedir⁵⁰¹.

2023 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yayımlamış olduğu ‘Uluslararası Vergi Reformu- İkinci Sütun Modeli Kuralları- TMS 12’ye İlişkin Değişiklikler’ ile ilgili kararla, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi düzenlemeleri kapsamındaki şirketlerin, ilgili raporlarında İkinci Sütun Gelir Vergileriyle ilgili dönem vergi karşılığını ayrı bir şekilde açıklaması öngörülmüştür⁵⁰².

Görüldüğü üzere dönem gelirinin belirlenmesi konusunda TMSF’de ele alınan kıstaslar uluslararası muhasebe standartlarına eş değer yapılmaktadır. Ancak mali tabloların konsolidasyonu konusunda Türk Vergi Mevzuatında herhangi bir uygulama mevcut değildir. Mevcut vergi mevzuatının izin vermediği ancak bugünün şartlarında vergi matrahlarının konsolidasyonun mevzuat açısından bir gereklilik olduğu saptanmaktadır.

Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi’nin Grup Şirketleri bünyesinde tek bir çatı altında matrahın tespitinde konsolide mali tabloların gerekliliği ve mevzuatta uygulanabilir olması gerekmektedir.

⁵⁰¹ Ateş Konca, EY Türkiye “Çevrimiçi”, https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/mali-tablolarda-kuresel-ve-yerel-asgari-vergiye-yer-acildi. E.t. 30.12.2024

⁵⁰² https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf. E.t. 30.12.2024.

Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı pek çok ülke tarafından yürürlükte olan bir konudur. En önemli örneği Avrupa Birliği Komisyonun çalışmaları gösterilmektedir. Konunun detaylarını aktarmadan önce Avrupa Birliği kapsamında konuya açıklama getirmekte fayda vardır.

5.1. AB’de Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı Uygulamaları

Avrupa Komisyonu BEPS Eylem Planı çalışmalarının devamı niteliğinde, bu çalışmaların sonuçlarını AB bünyesine entegre etmek adına pek çok adım atmıştır. Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (CCTB) ve Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) direktif taslakları bu yönde atılan önemli adımlardır⁵⁰³.

Avrupa Birliği, vergi uyumlaştırması çalışmalarını 1960’lı yıllardan 1990’lı yıllara kadar hedeflenmiş ancak genel bir uyumlaştırma sağlanması adına başarılı olamamıştır. 2000’li yıllara gelindiğinde, birden fazla ülkede faaliyette bulunan grup şirketlerine yönelik ortak kurumlar vergisi matrahının gerekliliği tartışılmıştır. AB Komisyonu tarafından 2011 yılında ortak konsolide edilmiş kurumlar vergisi matrahı belirlenmesi ve belirlenen ortak matrahın ilgili üye ülkelere belirli kıstaslara göre paylaşılmasına dönük Direktif Taslağı yayımlanmıştır⁵⁰⁴. Ancak bu taslak Konsey tarafından kabul edilmemiştir. Bunun üzerine Komisyon, 17.05.2015 tarihinde açıkladığı eylem planına göre, 2011 yılında yayımladığı direktifi taslağını 2016 yılında revize ederek iki farklı Direktif Taslağı olarak yayımlamıştır. Eylem planına göre öncelikle sadece kurumlar vergisi matrahını belirleyen kuralların tüm 188 üye ülkelerde tekdüze hale getirilmesi (CCTB), ardından konsolidasyon uygulamasına geçilmesi (CCCTB) amaçlanmıştır. 2016 yılında yayımlanan Direktif Taslağı için yasal prosedür aşamaları tamamlanmış, AB Konseyi’nin onaylaması ile yasalaşma süreci tamamlanma noktasına gelmiştir. Ancak, Konsey’de onay süreci yine tamamlanamamıştır⁵⁰⁵.

OECD’de yaşanan Sütun 2 gelişmeleri ile bağlantılı olarak Komisyon 2021 yılında BEFIT başlığını taşıyan yeni bir eylem planı yayınlamıştır. Bu plana göre Sütun

⁵⁰³ European Commission, “Modelling corporate tax reform in the EU: New calibration and simulations with the CORTAX model”, Working Paper N. 66 – 2016. Joint Research Center of the European Commission – IPTS.

⁵⁰⁴ Ömer Kaya, Çok Uluslu Şirketlerin Kurumlar Vergisi Matrahının Belirlenmesinde Ab Yaklaşımı ve Türkiye’ye Etkileri, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2023, s.178.

⁵⁰⁵ A.y.,

2'deki metodolojiye uygun olarak büyük çok uluslu şirketler tarafından ödenen efektif vergi oranlarının yayımlanması için Direktif Taslağı çıkarılması hedeflenmiştir.

Avrupa Komisyonu, 12 Eylül 2023 tarihinde, Avrupa'da İşletmelere İlişkin Kosey Direktifi: Kurumlar Vergisi Çerçevesi için bir Teklif (Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation-BEFIT) yayınlamıştır. Bu Direktif, Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (Common Corporate Tax Base-CCTB) ve Ortak Konso-lide Kurumlar Vergisi Matrahına (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB) ilişkin 2016 tarihli Direktifin yerini almaktadır. Yıllık cirosu 750 milyon avro eşiğinin altında olan ve konsolide finansal tablolar hazırlayan gruplar yeni kuralların uygulanma-sını tercih edebilir. BEFIT Direktifinin öngörülen uygulama tarihi 01 Ocak 2028 olup, bu tarihten sonra yani 01 Temmuz 2028 tarihinden itibaren bu Direktif geçerli olacaktır⁵⁰⁶.

5.2. Türk Mevzuatında Kurumlar Vergisi Konsolidasyonu: Yasa Önerisi

Konsolidasyon, kelime anlamı itibariyle “süreletme, yapıları benzer durumda olan nesnelerin birleştirilmesi ve firmaların tüzel kişiliklerinin ortadan kaldırılarak yeni bir tüzel kişilikte birleştirilmesi”, finansal anlamı ile de ayrı tüzel kişiliklere sahip işletmele-rin aktiflerinin, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin bir araya getiril-mesi olarak tanımlanmaktadır⁵⁰⁷. Vergi hukukunda konsolidasyon ise birden fazla mü-kellefin matrahlarının veya vergi borçlarının vergi idaresine olan ödevleri açısından bir-leştirilmesidir⁵⁰⁸.

Vergi matrahlarının konsolidasyonu, grup şirketlerinin vergi matrahlarını konso-lide ederek tek bir vergi matrahı üzerinden vergi vermelerini sağlayacak bir yöntemdir. Uygulamada çok sayıda ülkede kurumlar vergisi matrahlarının konsolidasyonuna izin ve-ren ülke bulunmaktadır. Bazı ülkeler ayrıca katma değer vergisi konsolidasyonuna da izin vermektedir. Türk mevzuatına göre ise bu mümkün değildir⁵⁰⁹.

⁵⁰⁶ Maarten Floris de Wilde, Vassilis Dafnomilis, “BEFIT: A Company Tax System Layering Exercise for the Internal Market (Part 1)”, 11 Jan. 2024, SSRN: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4723184>. E.t. 30.12.2024.

⁵⁰⁷ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 6.Baskı, Gazi Kitabevi, 1998, s. 399.

⁵⁰⁸ S.Saygın Eyüpgiller, **Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon**, Detay Yayıncılık, Ankara 2012, s. 4

⁵⁰⁹ Recep Bıyık, “Vergi Beyannamelerinin Konsolidasyonu”, **Vergi Portalı**, Haziran 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-beyannamelerinin-konsolidasyonu/366406>. E.t. 30.12.2024.

Mevcut yasal düzenlemelere göre kurumlar vergisine tabi her kurum ayrı bir mükellef ve her mükellef için ayrı beyanname verilmektedir. Başka düzenlemeler nedeniyle mali tabloları konsolide edilen kurumlar için de kural bu şekildedir. Aynı şekilde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler için de bu durum böyledir. Her bir iktisadi işletme ayrı mükellef ve beyannameleri ayrı ayrı verilmektedir. Dolayısıyla örneğin bir vakfın üç ayrı iktisadi işletmesi varsa, üç ayrı mükellef vardır ve her mükellefin vergisel yükümlülükleri birbirinden bağımsız olarak ayrı ayrı yerine getirilmektedir. Bunun sonucu olarak da bir işletmenin zararı diğer işletmenin kazancından düşülememekte ve günün sonunda toplamda iktisadi işletmelerinden kazanç elde edemeyen vakıf kurumlar vergisi ödemek durumunda kalmaktadır. Benzer şekilde bir iktisadi işletme katma değer vergisi öderken, diğer bir iktisadi işletme yüklendiği katma değer vergisini indirememekte ve yük olarak taşımaktadır

Çok sayıda ülkede, seçimlik olarak, kurumlar vergisi beyannamelerinde konsolidasyon olanağı mevcuttur. Kurumlar vergisi uygulaması kadar yaygın olmasa bile, birçok ülkede katma değer vergisi uygulamasında da konsolidasyona izin vermektedir⁵¹⁰. Ülkelerin uygulamalarında farklılıklar bulunmaktadır. Konsolidasyon kapsamına girecek şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan kontrol oranı farklı olabilmekte, gruba ait şirketlerin yurt dışı iştiraklerinin kapsamda olup olmaması konusunda ülkeler farklı uygulamalar yapabilmektedir⁵¹¹.

Kurumlar vergisi konsolidasyonun da öncelikli olarak Grup Şirketleri tanımlamasının yapılması gerekmektedir. Grup şirket tanımlamasında başlangıç olarak Ticaret Hukuku ve diğer hukuk alanlarındaki düzenlemelere bakmakta fayda vardır. Türk vergi hukuku sisteminde “grup şirketleri” ile ilgili bir tanımlama yer almamaktadır⁵¹². Ancak Türk

⁵¹⁰ Birleşik Krallık 1994 Tarihli KDV Kanunu (VAT Act)- 43. Maddesi: iki veya daha fazla şirket (bodies corporate), eğer her biri Birleşik Krallık'ta kurulmuş ya da yerleşik bir işletmesi bulunuyor ise, bazı şartlardan birinin varlığı halinde grup üyesi şirketler olarak değerlendirilir.” <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>. E.t. 30.12.2024.

⁵¹¹ Bıyık, a.y.,

⁵¹² https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasese%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/2-TFRS/TFRS_10_2017.pdf. “Bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirleyen Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10- (RG: 28.10.2011, 28098) Konsolide Finansal Tablolar hükümlerinde muhasebe hükümlerinin uygulanmasına dair açıklamalar yer almaktadır.

Ticaret Kanunu (TTK)⁵¹³ “Ticaret Şirketleri” başlıklı İkinci Kitap “G” alt başlığı altında 195- 209. maddeler arasında “Şirketler Topluluğu” ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir

Şirket toplulukları ve holdinglerde matrah konsolidasyonun uygulanması halinde, şirketler karını değişik yöntemlerle bağlı şirketlere aktarma çabası içerisine gireceği yönündeki endişeler yersizdir; çünkü zarar eden bağlı şirketin, kar elde eden diğer bir bağlı şirket ya da hâkim şirket karından indirilmesi otomatik olarak gerçekleştirilecektir. Bu durumda idarenin vergi denetimi eksikliği sebebiyle azalan vergi gelirleri bir ölçüde artabilir. Ancak matrah konsolidasyonun şirketler tarafından kötüye kullanımını da engellemek için, sistem getirilirken kanunda boşluk bırakmayacak şekilde düzenlemeler yapılmalı, diğer ülke uygulamaları örnek alınarak, özellikle belge düzeni ile ilgili katı kurallar getirilmelidir⁵¹⁴.

Türk vergi mevzuatında kurumlar vergisi konsolidasyonunun olmamasının meydana getirdiği sorunlar şu şekilde özetlenmektedir;

- Grup şirketleri içerisinde bulunan bağlı işletmelerin farklı tüzel kişilikler olarak farklı faaliyetlerin yapıyor olması sadece zarar mahsubu veya katma değer vergisi indirimi amacıyla tek tüzel kişilikte yapılmaktadır. İşletmecilik önceliklerinin yerine vergi öncelikleri geçebilmektedir.
- Mevcut uygulama şirketler grubunu tek bir ekonomik birim olarak görmemektedir. Dolayısıyla grubun ekonomik gücüne göre vergi alınmamaktadır. Oysa gerçek gücün göstergesi tek tek şirketlerin gücü ile değil grubun ekonomik gücü ile ölçülmelidir.
- Mevcut düzenleme her şirketi ayrı gördüğünden, gruba dahil şirketler arasındaki işlemlerde transfer fiyatlandırması sorunu yaratmaktadır.
- Mevcut uygulama, uluslararası deneyimi görememektedir. Uluslararası şirketler, alışık oldukları konsolidasyon uygulamasını Türkiye’de bulamamaktadır.

⁵¹³ 6102 Sayılı Kanun, RG: 14.02.2011/ 27846.

⁵¹⁴ Neslihan Durmuş Karataş, “Ticaret Kanunu Kapsamındaki Şirket Toplulukları ve Bunları Vergi Hukuku Karşısındaki Durumları”, **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, s.71.

Vergi beyannamelerinin konsolidasyonu halinde yukarıda sayılan problemler giderilebilecektir. Aynı zamanda vergi beyannamelerinin konsolidasyonu neticesinde aşağıda sayılan yararları meydana gelecektir;

- Şirket yapılanmalarının vergi önceliklerine göre değil işletmecilik önceliklerine göre yapılmasına olanak sağlayacaktır,
- Grubun ekonomik gücüne göre vergi ödenmesi olanaklı hale gelecektir,
- Grup içi işlemlerde transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye sorunları ortadan kalkabilecektir,
- Uluslararası şirketler alışık oldukları yapıyı Türkiye’de de gerçekleştirme olanağına sahip olacaktır,
- Grubun tek vergi dairesine bağlı olması, tek noktadan bütün grubun faaliyetlerinin izlenmesine olanak sağlayacaktır. Bir taraftan grubun bütün olarak denetiminin mümkün olması, bir taraftan da transfer fiyatlandırması incelemelerine ihtiyaç kalmaması nedeniyle, denetimler de daha verimli olacaktır.
- Gerekirse, konsolidasyon öncesine ait zarar mahsubu ve kullanılmamış istisnaların, sadece ilgili tüzel kişiliğin kazancıyla sınırlandırıldığı, bir uygulamanın, birçok yönüyle ülke ve mükellefler yararına olacaktır.

SONUÇ

Küresel ekonomiden kaynaklanan vergi zorlukları OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesinin öncelikli konularından biri olmuştur. Vergi adaletini tesis etmede uluslararası sistemde gerçek anlamda bir vergi reformu ülkelerin birbirleriyle entegrasyonu ile gerçekleşecektir. Her ülkenin kendi önlemini uyguladığı ve koordinasyonun sağlanmadığı bir sistemde uluslararası vergileme de istikrar sağlanamayacaktır.

OECD uzun yıllar dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorlukları ile mücadele etmekteydi. 2013 yılında OECD tarafından yayınlanan BEPS Eylem Planı 15 adımdan oluşmaktadır. Çok uluslu şirketlerin karlarını daha düşük vergi uygulaması bulunan ülkelere aktarmasını ve matrahlarını düşürmesini engellemek amacıyla geliştirilmiştir. Daha sonra, dijitalleşmeyle gündeme gelen vergi zorluklarının önüne geçmek için BEPS 2.0 adıyla yeni bir proje ortaya konmuş, bu projenin bir parçası olarak Sütun 2 diğer bir adıyla küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması gündeme gelmiştir.

OECD'nin iki sütunlu paketiyle getirilen ve 140'tan fazla ülkenin onayladığı Sütun 2 Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulamasını öngören vergi üzerine Ekim 2021'de bir anlaşma yapılmıştır. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ile amaçlanan çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmasını engellemektir. Uygulamanın ana hedefi, bir şirket gelirini hangi ülkede elde ederse etsin %15 oranında asgari kurumlar vergisi ödeyecektir.

BEPS Kapsayıcı Çerçeve üye ülkeleri tarafından uygulanacak olan kurallar dizisini, GloBE (Global Anti-Base Erosion Rules) Kuralları olarak yayınlamıştır. OECD ülkelerin GloBE Kurallarına uyma zorunluluğunu tercihe bırakmıştır. Ancak benimseyen ülkeler model kuralları gereği vergileme haklarını kaybedecekleri için vergi gelirlerinde azalma gibi sonuçlarla karşılaşabileceklerdir. Bundan dolayı 140'tan fazla üye ülke GloBE Kurallarına uyum sağlayacaklarını bildirmişlerdir. Küresel asgari kurumlar vergisi kapsamına giren şirketlerin konsolide geliri 750 milyon Avro ve üstü olan şirketler olmasına rağmen, ülkeler GloBE Kurallarını ana merkezi kendi ülkesinde olan şirketler için de uygulamak zorunda kalacaklardır.

GloBE Kuralları kapsamında kapsam dahilindeki ÇUŞ'ların efektif vergi oranının küresel düzeyde %15 olması gerekmektedir. Küresel asgari vergi 750 milyon Avro ve üstü hasılat elde eden ÇUŞ'ların konsolide karının, %15'in altında bir efektif vergi oranıyla

vergilendirilmesi durumunda, elde edilen kazanç nedeniyle eksik ödenen verginin öncelikle kaynak ülkede vergilendirilmesini, bunun sağlanamaması durumunda grubun Nihai Ana İşletmesinin mukim olduğu ülkede, bu da mümkün olmaz ise ÇUŞ grubunun iştirakinin bulunduğu diğer bir ülkede vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır.

GloBE Kuralları dört ana bileşenden oluşmaktadır. Bunlar Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Vergi (QDMTT), Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR), Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (UTPR) ve Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR)'dir.

ÇUŞ grubunun efektif vergi oranının %15'in altında kalması durumunda yetersiz vergilendirilmiş ülkelerin tespit edilmesi ve her bir ülke özelinde ek vergi hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan bu ek vergilerin hangi ülke ve kurum tarafından toplanacağını düzenlemek amacıyla GloBE mekanizmaları oluşturulmuştur. Sütun 2 kapsamında ek vergi dağıtım ve tahsilat kuralları QDMTT, IIR, UTPR ve STTR kuralları ile sağlanacaktır.

Tamamlayıcı verginin tahsili için ana şirket tamamlayıcı vergiyi ödemekle mükellef ise IIR, vergi grup içi ödeme yapan bir şirketten tahsil edilirse UTPR kuralı geçerlidir. Bu iki kural tamamlayıcı verginin toplanma şekilleri olarak gösterilmekte iken her biri vergilendirme hakkını farklı ülkelere atfetmektedir. IIR ana şirket ülkesine vergilendirme hakkı verirken UTPR ödemelerin yapıldığı diğer ülkelere bu hakkı vermektedir.

Diğer bir GloBE mekanizması olan QDMTT'ye göre, ülkeler yerel düzeyde düşük vergilendirilmiş işletmelerin tamamlayıcı vergilerini toplamaktadır. Yurtiçi gelirlere uygulanan bu vergi IIR'nin, yabancı ülkelerde yani şirketin mukim olduğu yerlerde uygulanmasının önüne geçilerek küresel asgari verginin kaynak ülkede kalmasını sağlamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin tercih ettiği bu yöntem Küresel asgari kurumlar vergisi matrahına ilişkin yerel kurumlar vergisi yükümlülüğünün %15 oranına yükseltilmesi için getirilmiştir. Ülkeler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek adına uyguladıkları vergi oranlarını %15'in altına düşüren vergi teşvikleri diğer ülkeler adına zararlı boyutlara gelmiştir. QDMTT ile kaynak ülkelerin vergi tabanlarını korumaya yönelik olarak ÇUŞ'ların bağlı işletmelerine uyguladıkları efektif vergi oranlarını %15'e yükselterek bunun önüne geçilmek istenmiştir.

Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR) uygulaması GloBE kurallarından farklı olarak sadece iki taraflı grup içi ödemeler üzerindeki nominal vergi oranı baz alınarak uygulanmaktadır. İki ülke arasındaki vergi anlaşmaları çerçevesinde uygulanacak ve stopaj yoluyla ek vergi tahsilat biçimidir. STTR uygulayan bir ülke faaliyette bulunan ÇUŞ'lardan kendi aralarında gerçekleştirdikleri grup içi bazı ödemelerden asgari vergi oranı %9'a kadar vergi tahsil etme hakkına sahiptir. STTR'nin amacı aslına bakılırsa geliştirmekte olan ülkelere ek vergi toplama hakkı getirmek üzere geliştirilmiştir.

Sütun 2 kurallarının başarısı için ülkelerin GloBE Kurallarını iç mevzuatlarına hızlı bir şekilde derç etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ÇUŞ'ların faaliyetlerinin GloBE Kurallarının uygulanmadığı ülkelere kayması olasıdır.

GloBE Kurallarının uygulanması açısından ülkeler kendi iç mevzuatlarında değişikliklere gitmiştir. Ancak şöyle bir sorunda mevcuttur. GloBE kuralları kapsamında %15 asgari efektif vergi oranı yabancı sermaye ve yatırımları çekmek isteyen geliştirmekte olan ülkelerin vergi teşviki uygulamalarını gözden geçirmesini zorunlu kılacaktır. Vergisel teşvikler vasıtasıyla efektif vergi oranının %15'in altına düşmesi nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler GloBE kurallarını uygulayan diğer ülkelerin vergi idarelerince tahsil edilecektir. Bu nedenle ülkeler GloBE kurallarını kendi yerel mevzuatlarına hızlı bir şekilde aktarmaya başlamıştır.

Türkiye özelinde 7524 sayılı "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", 2 Ağustos 2024 tarihinde Resmî Gazete 'de yayımlanarak yasalaşmıştır.

Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk Lirası sınırını aşan çok uluslu işletme gruplarına ait "bağlı işletmelerin" ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Belirlenen limitlerin üzerinde satış hasılatı elde eden çok uluslu şirketlerin Türkiye'deki bağlı şirketleri hem ulusal hem küresel asgari vergi uygulamasına tabi olacaklardır. Çok uluslu şirketlerin kontrolündeki Türkiye'deki "bağlı" işletmeler öncelikle, ilgili yıl beyan döneminde yurt içi asgari kurumlar vergisi beyan ve ödeme işlemlerini

tamamlayacak, daha sonra, izleyen yılın sonuna kadar küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasını yapacaklardır.

Yerel ve küresel asgari kurumlar vergisine ilişkin maddeler Kanunda Ek Maddeler şeklinde yer almaktadır. OECD metninden tercüme edilerek oluşturulduğu için terminoloji ve kapsam bakımından biraz karışıktır. Kapsam bakımından Türk vergi sisteminde alışık olmadığımız tanımlamalar yer almaktadır. Bu yüzden anlaşılması zor bir metindir. Bakanlığın çıkaracağı ikincil mevzuat ile açıklığa kavuşacağı beklenmektedir.

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi uygulaması 750 milyon Avro Türk Lirasına karşılık gelen konsolide hasılat kapsamına giren çok uluslu işletmeleri hedef aldığından küçük ve orta ölçekli işletmelerin doğrudan etkilenmesi beklenmemektedir. Ancak söz konusu işletmelerin kapsama giren ÇUŞ grubunun bir bağlı işletmesi olması durumunda bulundukları ülkelerdeki mevzuat kapsamında tamamlayıcı vergi ödemeleri söz konusu olabilecektir.

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi uygulaması mevzuatı ile Türkiye'yi uluslararası vergi standartları ile uyumlu hale getirmek ve ülke içerisinde faaliyette bulunan ÇUŞ'ların adil bir şekilde vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. GloBE Kurallarının Türkiye'de yürürlüğe girmesi ile kapsam dahilindeki Türkiye merkezli ÇUŞ ve Türkiye'de bağlı işletmeleri olan ÇUŞ'lar GloBE kurallarının işletmeleri üzerindeki etkilerini, muhasebe ve vergi sistemlerinin bu kurala uygunluğunu denetlemeleri ve uygun hale getirmeleri gerekmektedir.

OECD düzenlemeleri ve mevzuatta yer alan Kanun maddeleri karşılaştırıldığında paralel olarak benzerlik gösterse de OECD düzenlemelerinde yer alıp kanunda yer almayan maddeler de bulunmaktadır. Yayınlanacak ikinci bir tebliğ ile düzenlemelerdeki farklılıkların kapsamının açıklanacağı düşünülmektedir. Özellikle grup şirketlerinin konsolide efektif vergisi üzerinden hesaplanan verginin hangi şirket nedeniyle ödendiğinin tespiti gerekmektedir. Böylelikle ödenen verginin ilerideki olası incelemelerde düzeltilmiş beyanname hesabında dikkate alınması imkânı doğmuş olacaktır.

OECD 2024 yılında Sütun 2'nin kurallarını uygulamaya başlayan ülkelerde kapsam dahilindeki grup ve şirketlerin kayıt ve bildirim zorunluluklarına ilişkin prosedürleri de yürürlüğe koymuştur. Bu düzenlemeye göre, GloBE kurallarının uygulandığı ülkede

bulunan her bir grup işletmesinin Küresel Asgari Kurumlar Vergisi beyannamesinin eki niteliğinde bir GloBE Bilgi Beyannamesi (GIR) vermesi gerekmektedir. B beyannameleri doldurmadan önce, kapsama giren işletmelerin sisteme kayıt yaptırarak vergi kimlik numarası alması ve bu kayıt esnasında istenilen bazı bilgileri vergi idaresine bildirmek zorundadırlar. Bu nedenle, ilk aşamada ÇUŞ Grubunun ikinci sütun kapsamındaki vergi risklerini ve GloBE Kurallarının detaylı olarak analiz edilmesi GloBE Gelir Beyannamelerini hazırlamaları önerilmektedir. Sütun 2 kuralları ile tam uyum için, çok uluslu işletme gruplarının faaliyet gösterdikleri her bir ülkedeki kayıt ve bildirim yükümlülüklerini takip etmelerini ve ilgili süreler içerisinde gerekli aksiyonları almalarını önerilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisi yönünden uygulanan vergi teşvikine ilişkin mevzuatın sadeleştirilmesi gerekmektedir. Efektif vergi oranının %15'in altına düşmesini önleyecek kuralların yasallaştırılmasında ve yerel şirketler ve ÇUŞ'lar açısından farklı teşvik sisteminin oluşturulması de öncelikli olmuştur. Aynı zamanda kurumlar vergisi dışında başka alanlarda vergi ya da diğer teşviklere ağırlık verilmesinde büyük yarar ve aciliyet vardır. Diğer yandan yabancı yatırımcılara göre Türkiye'nin cazip bir ülke olarak devam etmesi için fiziksel altyapı ve iş gücü becerilerinin geliştirilmesi alanları gibi ve yatırımcıların vergi dışı alanlarda desteklenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Çok uluslu şirketler esas itibarıyla gelişmiş ülke merkezli olduklarından küresel asgari vergi ile kendi vergi gelirlerinin başka ülkelerin uyguladıkları vergi teşvikleriyle aşınmasını engellemeyi hedeflemiştir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin %15 oranlı küresel asgari vergiyi uygulamasına katılmasıyla kurumlara yönelik uyguladıkları vergi teşviklerini dikkatli bir şekilde ele almaları gerekmektedir. ÇUŞ'lar gelişmekte olan ülkelerde matrahı düşük beyan ettiklerinden dolayı QDMTT uygulamasının getirilerinin iyi hesaplamaları gerekmektedir.

Yerel ve küresel asgari kurumlar vergisi matrahının ortak konsolide matrah uygulaması ile tek bir merkezde toplanması gerekliliği orta çıkmıştır. bu durum neticesinde vergi beyannamelerinin konsolidasyonu sağlanarak nihai ana işletme ve bağlı işletmelerin tek bir tüzel kişilik adı altında beyannamelerinin ortak verilmesi uygulamada ki adaleti ve hakkaniyeti sağlayacaktır.

Yapılacak düzenlemeler ile ayrıca tüm diğer vergi mevzuatı göz önüne alınmalı, grup şirketlerinin mal ve hizmetleri ile ilgili ayrıca ayrıntılı yasal hükümler ihdas edilmelidir. Şirketlerin vereceği ortak beyannamenin şekli ve beyanname ile ilgili teknik esaslar konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilebilir.

Kontrol eden şirketin talebi üzerine, tüm grup şirketleri adına temsilci olarak kontrol eden şirketin Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi beyannamesi verilmesine karar verilir. Bu durumda grup şirketleri kendi iç ilişkilerinde asgari vergi ödemeyecektir. Grup asgari vergi mükellefiyetinde verginin ödenmesinden an şirket sorumlu olacaktır.

Yerel ve Küresel Asgari Vergi beyannamesinde grup şirketleri tek mükellef olarak kabul edilerek, birlikte asgari vergi beyannamesi vermesinin şartları unsurları ve sınırları, Maliye Bakanlığı'nca kullanılacak yetki kapsamında tebliğler ile değil, mutlak surette yasallık, eşitlik ve hukuk devleti ilkelerine uygun yasa hükmü ile açık ve belirgin biçimde düzenlenmeli, sisteme giriş mükellefler açısından ihtiyari tutulmalı ve grubun yurt dışı iştirakleri konusunda da ayrıca özel hüküm getirilmelidir.

KAYNAKÇA

- AKARCA, A., ŞAFAK, M., (2024), “Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, “Çevrimiçi” <https://www.vergidunyasi.com.tr/banner/yurt-ici-asgari-kurumlar-vergisi-uygulamasi>. Erişim Tarihi: 04.12.2024.
- AKBULAK, Y., “Türkiye’de Yatırım İkliminin Geliştirilmesi ve İstihdamın Arttırılması İçin Çözüm Önerileri”, **Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını**, 2003,
- AKBULAK, Y., (2021), “Çok Uluslu Şirketler Dedikleri (Derleme)”, **Legal Blog**, <https://legal.com.tr/blog/genel/cok-uluslu-sirket-dedikleri-derleme/>. Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- AKBULAK, Y., (2021), “Küresel Asgari Vergi: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili Çözüm”, **Legal Blog**, <https://legal.com.tr/blog/genel/kuresel-asgari-vergi-dijitallesmeden-kaynaklanan-vergi-zorluklarina-yonelik-ikili-cozum/>, Erişim Tarihi: 03.10.2024.
- AKBULAK, Y. (2022), “Çok Uluslu Şirketler Üzerine”, **Legal Blog**, https://legal.com.tr/blog/genel/cok-uluslu-sirketler-uzerine/#_ftn2, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- AKBULAK, Y., (2024), “Türk Hukukunda Yeni Bir Kurum: “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi”, **Legal Blog**, <https://legal.com.tr/blog/vergi-hukuku/turk-hukukunda-yeni-bir-kurum-yerel-ve-kuresel-asgari-tamamlayici-kurumlar-vergisi/>, Erişim Tarihi: 04.12.2024.
- AKBULAK, Y., (2024), “BEFIT (Avrupa’da İşletmeler İçin Kurumlar Vergisi Çerçevesi): İç Pazara Yönelik Bir Kurumlar Vergisi Sistemi Katmanlandırma Çalışması [Bölüm 1]”, **Legal Blog**, <https://legal.com.tr/blog/ekonomi/befit-avrupada-isletmeler-icin-kurumlar-vergisi-cercevesi-ic-pazara-yonelik-bir-kurumlar-vergisi-sistemi-katmanlandirma-calismasi-bolum-1/>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- AKDOĞAN, N., TENKER, N., (1998), **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 6.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKTAŞ, M., (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesi İçinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 294, ss.294.
- AKTAN, C.C., ŞEN, H., (1999), **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, Tosyöv Yayınları, Ankara.
- AKTAN, C.C., (2004), **Globalleşme Fırsat mı Tehdit mi?**, Zaman Kitap Yayınları, İstanbul.

- ALM, J., BAHL, R., MURRAY, M.N., (1991), “(Tax Base Erosion in Developing Countries”, **Economic Development and Cultural Change**, Cilt:39(1), ss.849-872.
- ANKARA YMMO, (2024), Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, “Çevrimiçi”. <https://www.ankaraymmo.org.tr/#!/anasayfa>, Erişim Tarihi: 01.12.2024.
- ARIKAN, Z., İNNECİ, A., (2023), “Küresel Asgari Kurumlar Vergisi “Dibe Doğru Yarış”ı Sona Erdirebilecek Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:412, ss. 14.
- ASLAM, A., DELGADO, M., (2021), “A Firm Lower Bound: Characteristics and Impact of Corporate Minimum Taxation”, **IMF Working Papers**, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2021/06/08/A-Firm-Lower-Bound-Characteristics-and-Impact-of-Corporate-Minimum-Taxation-49886>, Erişim Tarihi: 18.10.2024.
- BAKAÇ, S., (2024), Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Türkiye”, “Çevrimiçi”, <https://www.alomaliye.com/2024/05/28/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-uygulamasi-ve-turkiye/>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- BALCI, A. B., (2004), “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları: Uluslararası Vergi Anlaşmalarında “Daimî İşyeri” Kavramının Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:278, Ekim 2004, ss.38-49.
- BAMNES, N., BETTENS, D., (2023), “The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives” *Inter Tax*, Cilt:51, Sayı:2.
- BATUN, M., (2014), “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde ‘İşyeri’ Kavramı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:390.
- BAŞAK, L., (2005), Çifte veya Mükerrer Vergileme Problemini Ortadan Kaldıran Ulusal ve Uluslararası Araç ve Tedbirler” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:202, ss.55.
- BAYAR, İ., N., (2006), **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, 1.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.2.
- BERGIN, T., (2014), “Special Report: How Starbucks Avoids UK Taxes” <http://uk.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>, Erişim Tarihi: 26.06.2024.
- BERKAY, F., ARMAĞAN, R., (2011), “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Sayı:5/3, ss.88-106.
- BEŞOLUK, E., (2022), “Küreselleşme, Uluslararası Ticaret ve Çalışma Standartları”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- BİÇER, R., ÖZMEN, N., (2024), “Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Çok Uluslu Türk Şirketlerine Etkileri”, Vergi Dünyası, Sayı:511, <https://www.vergidunyasi.com.tr/banner/kuresel-asgari-vergi-uygulamalari-ve-turk-cok-uluslu-sirketlerine-etkileri>. Erişim Tarihi: 02.10.2024.
- BİÇER, R., ÇEVİK, Ş., SOYTORUN, H., YEŞİLOT, D., (2024), “Küresel Asgari Vergi Uygulamaları ve Türk Çok Uluslu Şirketlerine Etkileri”, Hakemli Makale, **Vergi Dünyası**, Cilt:43, Say:511, ss. 60-78.
- BİÇER, R., SOYTORUN, H., YILDIRIM Ş., ÖZMEN, N., (2022), “Küresel Asgari Vergiye İlişkin Uygulama Kuralları”, Uluslararası Vergi Bülteni, Level International, Ocak 2022, https://www.level-international.com/wp-content/uploads/2022/01/Kuresel_Asgari_Vergiye_Iliskin_Uygulama_Kurallari.pdf. Erişim Tarihi: 06.10.2024.
- BİLİCİ, N., (2004), “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, Antalya, ss.605-606.
- BIYIK, R., (2017), Vergi Beyannamelerinin Konsolidasyonu”, **Vergi Portalı**, Haziran 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-beyannamelerinin-konsolidasyonu/366406>. Erişim Tarihi: 30.12.2024.
- BM, (2015), Sürdürülebilir Kalkınma Araçları, <https://turkiye.un.org/tr/sdgs/17>, Erişim Tarihi: 22.07.2024.
- BOLAT, T., SEYMEN AYTEMİZ, O., (2005), **Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmecilik**, Nobel Basımevi, İstanbul.
- BORDO, M., D., CAVALLO, A., F., MEISSNER, C., M., (2010), “Sudden Stops: Determinants and Output Effects in The First Era of Globalization 1880-1913”, **Journal of Development Economics**, ss.227.
- BÖRÜ, İ., E., (2021), İşletmelerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği, Doktora Tezi, Dicle Üniversitesi, SBE İşletme Ana Bilim Dalı, Diyarbakır.
- BRAY, S., (2024), “What Does Moving Toward a More Competitive EU Tax System Mean?” Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/blog/competitive-eu-tax-system/>, Erişim Tarihi: 25.10.2024.
- BUNN, D., (2023), Assessing the EU Tax Observatory’s View on Profit Shifting and the Global Minimum Tax”, Tax Foundation Europe, “Çevrimiçi”, <https://taxfoundation.org/blog/eu-tax-observatory-global-tax-evasion-report/>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- BUZ, F., (2024), “Çifte Vergilendirme Sorunsalı ve Türk Vergi Sisteminde Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, **Karadeniz Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, ss.15-24. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3923557>. Erişim Tarihi: 16.10.2024.

- BÜYÜKDEMİRCİ, F., DİCLEHAN, B., (2021), “Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Son Gelişmeler”, “Çevrimiçi”, <https://kpmgvergi.com/blog/kureselasgari-kurumlar-vergisi-ve-dijital-ekonomi-nin-vergilendirmesinde-son-gelismeler/1197>. Erişim Tarihi: 03.10.2024.
- CANBAY, T., (2009), **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa.
- CERAN, Y., (2007), Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlama ve Pazara Dayalı Hedef Maliyete Göre Fiyatlama İlişkisi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:14.
- CEVİZLİ ÇEVİK, T., (2013), Küreselleşmenin Ulusal Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri; Türkiye Örneği”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- CHRİSTİAN, A., LASSOURD, T., MATABA, K., OGBEBOR, E., READHEAD, A., SHAY, S., TÍNHAGA, Z., (2022), A Guide for Developing Countries on How to Understand and Adapt to the Global Minimum Tax, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4317112. Erişim Tarihi: 05.10.2024.
- CIPOLLINI, C., (2020), GloBE Proposal and Possible Carve-Outs : Is There a Future for Preferential Tax Regimes?”, World Tax Journal, IBFD, Sayı: 12, Cilt:2 ss. 217-258.
- COLE, A., (2024), The Fatal Flaw of Pillar Two”, “Çevrimiçi”, <https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-flaw/>, Erişim Tarihi: 10.06.2024.
- COLLIER, R., DEVEREUX, M. P., VELLA, J., (2021), Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country”, World Tax Journal, “Çevrimiçi”, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-02/International%20-%20Comparing%20Proposals%20to%20Tax%20Some%20Profit%20in%20the%20Market%20Country%20-%20IBFD.pdf>, Erişim Tarihi: 21.07.2024.
- COŞAN, B., YÖRÜBULUT, ÇİLOĞU, M., (2017), “Küreselleşme Yoksulluk İkileminde Mikro Kredi Çıkmazı”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Özel Sayı, Vol 13, ss. 43-54.
- COŞKUN, N., (2005), Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 153-154.
- ÇAMLICA, M., (1996), Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”, **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:93, 1996.
- ÇAVUŞ, M., (2006), Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Vergi Cennetleri, **E-Yaklaşım**, Sayı:31.

- ÇELİKKAYA, A., (2002), Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **E-Akademi**, “Çevrimiçi”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelik-kaya-1.htm>, Erişim Tarihi: 24.10.2024.
- ÇENGELER, K., (2014), “Vergi Cennetleriyle Mücadelede Uluslararası İş birliği ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 392, 2014, s.35-36.
- ÇEVİK, S., (2013), **Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme**, Palet Yayınları, Konya.
- ÇÖLGEZEN, Ö., (2010), Uluslararası Vergi Planlaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:349.
- ÇUBUKÇU, M., (2006), Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı. İstanbul.
- DAĞCI, K., (2012), **Çok Uluslu Şirketler, Uluslararası İlişkiler: Giriş, Kavram ve Teoriler**, (Ed: Haydar Çakmak), Barış Kitapevi, Ankara,
- DAĞDELEN, A., (2023), Küreselleşme Sürecinin Yerelleşme ve Siyasal Kültür Üzerindeki Etkileri”, **Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:10(2), Aralık, ss.27-44
- DEDEKOCA, E., (2024), Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Sürecinde Son Gelişmeler”, 21. YY Türkiye Enstitüsü, “Çevrimiçi”, <https://21yyte.org/tr/merkezler/islevsel-arastirma-merkezleri/ekonomik-arastirmalari-merkezi/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-surecinde-son-gelistmeler>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- DEMİRCİ, A., (2014), “Türkiye’deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:33, Sayı:395, ss.52-64.
- DEVEREUX, M., P., BARES, F., CLIFFORD, S., FREEDMAN, J., GÜÇERİ, İ., MCCARTHY, M., SIMMLER, M. ve VELLA, J. (2020), “The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal”, **Oxford University Centre for Business Taxation**, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GloBE_proposal_report_2020.pdf. ss.1-70.
- DE WILDE, M., F., (2021), “Is There a Leak in the OECD's Global Minimum Tax Proposals (GLOBE, Pillar Two)? (February 24, 2021). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3792531> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3792531>, Erişim Tarihi: 21.07.2024.
- DE WILDE, M., F., Vassilis, D., “BEFIT: A Company Tax System Layering Exercise for the Internal Market (Part 1)” (January 1, 2024). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4723184>, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4723184>.

- DOĞAN, M., (2012), **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, Nobel Akademik Yayıncılık, 13.Baskı, İstanbul.
- DUFF, D., D., (2010), “Responses to The Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation”, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1688689, Erişim Tarihi: 30.06.2024.
- DURAN, D., Ş., (2022), “Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması”, **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt:12, Sayı:3, ss.1891-1918.
- ENACHE, C., (2023), “Corporate Tax Rates around the World, 2023”, Tax Foundation, https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2023/#_ftn15, Erişim Tarihi: 30.06.2024
- ENGLISCH, J., (2021), “International Effective Minimum Taxation – Analysis of GloBE (Pillar Two)”, **University of Muenster-Faculty of Law**, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3829104, Erişim Tarihi: 03.10.2024.
- ERDEM, T., (2016), “Uluslararası Vergi Hukukunda Kurallar Yeniden Yazılırken ABD’nin Yeni Model Vergi Anlaşması: Mükemmeliyetçiliğin Kusurları”, **Mali Çözüm Dergisi**.
- EUROPEAN COMMISSION, (1992), Conclusions and recommendations of the Committee of independent experts on company taxation, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/3104b077-5898-4e3e-acd6-3c7cc026d9a5/language-en>, Erişim Tarihi: 19.07.2024.
- EUROPEAN COMMISSION (2016). Modelling corporate tax reform in the EU: New calibration and simulations with the CORTAX model. Working Paper N. 66 – 2016. Joint Research Center of the European Commission – IPTS.
- EUROPEAN COMMISSION, (2021), Questions and Answers on Minimum corporate taxation, 22 Dec 2021, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967, Erişim Tarihi: 02.10.2024.
- ESER, L., Y., BİRİNCİ, N., (2014), “Transfer Fiyatlandırması Etik midir?” **Tisk Akademi Dergisi**, Sayı:209, ss.208-229.
- ESSID, C., (2021), The Global Minimum Tax Agreement: An End to Corporate Tax Havens?”, **SLU Law Journal Online**, Vol:73, https://scholarship.law.slu.edu/lawjournalonline/73?utm_source=scholarship.law.slu.edu%2Flawjournalonline%2F73&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages, Erişim Tarihi: 20.07.2024.

- EY (Shape the Future with Confidence), (2024), Sorularla Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, Şen, E., ve Hussain, R.
https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/sorularla-yerel-ve-kuresel-asgari-tamamlayici-kurumlar-vergisi, Erişim Tarihi: 06.12.2024.
- EY (Shape the Future with Confidence), (2024), Yurt İçi Asgari Vergi ve Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması karşılaştırması, Vergide Gündem, “Çevrimiçi”,
https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/yurt-ici-asgari-vergi-ve-kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-karsilastirmasi.
Erişim Tarihi: 01.12.2024.
- EY (Shape the Future with Confidence), (2024), Türkiye ve OECD Sütun 2 modelinin basit karşılaştırması, Vergide Gündem, “Çevrimiçi”,
https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/turkiye-ve-oecd-sutun-2-modelinin-basit-karsilastirmasi, Erişim Tarihi: 06.12.2024.
- EY (Shape the Future with Confidence), (2024), Türk ve Yabancı Yatırımcılar Açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, Vergide Gündem, “Çevrimiçi”,
https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/turk-ve-yabanci-yatirimcilar-acisindan-yerel-ve-kuresel-tamamlayici-asgari-kurumlar-vergisi, Erişim Tarihi: 12.12.2024.
- EY (Shape the Future with Confidence), (2024), OECD Sütun 2 Düzenlemesinin Farklı Ülkelerdeki Uygulamaları, Vergide Gündem, “Çevrimiçi”,
https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/oecd-sutun-2-duzenlemesinin-farkli-ulkelerdeki-uygulamalari. E.t. 10.12.2024
- EYÜPGİLLER S., S, (2012), **Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon**, Detay Yayıncılık, Ankara.
- FERHATOĞLU, E., (2006), Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, **Eski Şehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, s: 79-96.
- FERHATOĞLU, E., (2012), “Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi”, Fazıl Tekin, Mehmet Oğuz Arslan, (Ed.), Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde, Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayını No:1876, Eskişehir,
- FREITAS, L., (2024), <https://haymanwoodward.com/blog/estonias-tax-system-leads-the-way-insights-and-opportunities/>, Erişim Tarihi:25.10.2024.
- FINDIKOĞLU, Ç., (1992), “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türk Vergi Sistemi”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı. İstanbul.

- FIORETOS, O., (2010), Europe and The New Global Economic Order: Internal Diversity as Liability and Asset in Managing Globalization”, **Journal of European Public Policy**, Vol:17, Issue: 3, ss. 383-399.
- FITZGERALD, V., (2002), International Tax Cooperation and Capital Mobility”, Working Paper Number 79, <http://workingpapers.qeh.ox.ac.uk/RePEc/qeh/qehwps/qehwps79.pdf>, Erişim Tarihi: 29.10.2024.
- GEIGER, M., BAYNHAM, S., (2021), “Global Minimum Tax; An Easy Fix?”, **International Tax Review**, <https://responsibletax.kpmg.com/article/global-minimum-tax-an-easy-fix>, Erişim Tarihi: 01.10.2024.
- GEDİKLİ, A., (2011), “Çok Uluslu Şirketler ve Doğrudan Yabancı Yatırımların Gelişmekte Olan Ülkelerin Kalkınma Üzerindeki Etkileri”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Sayı:6.
- GEYİK, O., ŞEREN, G., Y., (2023), “Türkiye’de Sosyal Harcamalar ve Vergi Kaçakçılığı: İyilik ve Kötülük Üzerine Bir Değerlendirme”, **İçinde Toplum Ekonomi Vergi-Teorik ve Ampirik Değerlendirmeler**, Gazi Kitabevi.
- GEYİK, O., ŞEREN, G., Y., (2024), Küresel Politikaların Ulusal Yansımaları: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Çerçevesinde Olası Riskler ve Lehe Görüşler”, **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı: 427, ss.48-68.
- GIDDENS, A., (1994), **The Consequences of Modernity**, UK, Polity Press.
- GİRAY, F., (2005) “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı:9, ss.93-122.
- GREGG, C., J., (1974), “Double Taxation Transactions of the Grotius Society”, Sayı: 33, **Problems of Public and Private International Law** (1947), ss.77-98.
- GROPP, R., KOSTIAL, K., (2000), The Dissappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment (FDI) Eroding Corporate Income Taxes?” IMF Working Paper. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/The-Disappearing-Tax-Base-Is-Foreign-Direct-Investment-FDI-Eroding-Corporate-Income-Taxes-3831>, Erişim Tarihi: 29.10.2024.
- GÜNAYDIN, İ., BENK, S., (2003), “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkarıldığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:26, Sayı:179, ss.138-161.
- GÜNAYDIN, İ., BENK, S., (2004), “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”**, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 10-14 Mayıs 2004 Belek/Antalya, ss. 419-462.

- GÜNEY, S., BOZKURT, R., (2011), Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Ele Alınarak İncelenmesi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:50, ss.149-166.
- HADNUM, L., (2024), “Pillar Two: Subject-To-Tax Rule (STTR)”, <https://oecdpillars.com/pillar-two-sttr-implementation/>, Erişim Tarihi: 05.10.2024.
- HADNUM, L., (2024), GloBE Ülke Rehberi: Macaristan, 2024, “Çevrimiçi”, <https://oecdpillars.com/globe-country-guide-hungary/>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- HENRY, J., S., (2024), “Taxing Tax Havens”, Foreign Affairs, “Çevrimiçi”, <https://www.foreignaffairs.com/articles/belize/2016-04-12/taxing-tax-havens>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- HOŞYUMRUK, Ş., “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1459, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Eskişehir.
- HUGGER, F., CABRAL, A., C., G., BUCCI, M., GESUALDO, M., O’REILLY, P., (2024), “The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit”, **OECD Taxation Working Papers No. 68**, <https://dx.doi.org/10.1787/9a815d6b-en>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- IMF, (2023), International Corporate Tax Reform, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2023/02/06/International-Corporate-Tax-Reform-529240>, Erişim Tarihi: 21.07.2024.
- IRWIN, R., GIANG, N., (2021), “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) Coming Into Force Soon”, Pwc Vietnam News Brief, <https://www.pwc.com/vn/en/publications/2021/211026-pwc-vietnam-resolution-406.pdf>, Erişim Tarihi: 16.07.2024.
- İÇMEN, M., (2022), “OECD’nin Küresel Asgari Oranlı Kurumlar Vergisi Önerisinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:272, ss.11-21.
- JOHANNESSEN, N., (2022), “The Global Minimum Tax”, **Journal of Economics Public**, Sayı:212, <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104709>, Erişim Tarihi: 22.07.2024.
- KAHRAMAN, A., (2021), “Neden ve Kimin İçin ‘Küresel Asgari Vergi’?”, <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4963307>, Erişim Tarihi: 01.10.2024.

- KAÇAR, Y., (2013), Çok Uluslu Şirketlerin Gelir ve Kazançlarının Kavranmasında Uygulanan Düzenlemelere Toplu Bir Bakış”, **Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:2.
- KARA, M., C., ÖZ, E., (2016), Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:35, Sayı: 414, Şubat, ss.172-181.
- KARA, M., C., ÖZ, E., (2021), **Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- KARA, M., C., ÖZ, E., (2024), Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi’nde Gelişen Aşama ve Kazanımlar”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:25 Sayı:3, ss. 465-497.
- KARA, M., C., (2024), “Küresel Düzlemde Çok Uluslu Şirketlerin Asgari Oranda Kurumlar Vergisi Ödeme Yükümlülüğü”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2024, Sayı: 186, ss.143-168.
- KARABULUT, M., F., (2024), “7524 Sayılı Kanun’daki Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hükümlerinin OECD Sütun 2 Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2024, Cilt:44, Sayı: 517, ss. 105-114.
- KARAKOÇ, Y., (2014), **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara.
- KARATAŞ, M., (2020), Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, ss.129-150.
- KARATAŞ, N., D., (2015), “Ticaret Kanunu Kapsamındaki Şirket Toplulukları ve Bunları Vergi Hukuku Karşısındaki Durumları”, **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, s.71-84.
- KARGI, N., KARAYILMAZLAR, E., (2009), Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 14, Sayı:3, ss. 21-37.
- KARGI, V., YAYĞIR, T., (2016), Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yükü”, **International Journal of Public**, Cilt:1 Sayı:1, ss. 1-22.
- KAVAK, O., AKATAK, (2023), Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Ticaretin Önemli Oyuncuları: Çok Uluslu Şirketlerin İncelenmesi”, Editör: Enis Baha BİÇER, Orhan ŞANLI, **Sosyal, İnsan ve İdari Bilimlerde İleri ve Çağdaş Çalışmalar 1, E-Kitaplar**, Duvar Yayınları.
- KAYA, Ö., (2023), Çok Uluslu Şirketlerin Kurumlar Vergisi Matrahının Belirlenmesinde Ab Yaklaşımı ve Türkiye’ye Etkileri, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara.

- KAYMAKÇI, O., (2013), Küresel Ekonomide Çok Uluslu Şirketler ve Türkiye’deki Yansımaları”, **CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, ss.224-249.
- KIVILCIM, F., (2013), Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olduğu Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, **Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi**, Cilt 5, No 1, 2013, ISSN: 1309-8012 (Çevrimiçi), ss.219-230.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/117355>, Erişim Tarihi: 15.10.2024.
- KOÇ, Ö., E., (2016), Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması, “Çevrimiçi”, **Business and Economics Research Journal**, Cilt:10 Sayı:4, ss. 1015-1027.
<http://dx.doi.org/10.20409/berj.2019.217>. Erişim Tarihi: 23.10.2024.
- KOÇAK, M., TEKER, S., (2011), Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap”, Uluslararası Para Fonu: Bretton Woods’tan İstanbul’a, Ed By, Mehmet Emin Altundemir, Okan Üniversitesi Yayınları.
- KONCA, A., (2025), EY Türkiye “Çevrimiçi”, https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/mali-tablolarda-kuresel-ve-yerel-asgari-vergiye-er-acildi. Erişim Tarihi: 30.12.2024
- KÖSE, Y., Uluslararası Vergileme İş Birliğinde Güncel Eğilimler”, **InTraders International TradeAcademic Journal**, Cilt:5, Sayı:2 ss.250-275, doi: 10.55065/int-raders.1199696
- KÜÇÜKASLAN, D., (2013), Bir Fincan Lattenin Ötesi: Bir Vergi Planlaması Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:385.
- LASSOURD, T., (2022), What Does the Global Minimum Tax Deal Mean for Developing Countries?”, <https://www.iisd.org/>, Erişim Tarihi: 10.06.2024.
- MASTAR ÖZCAN, P., (2016), “Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi: Transfer Fiyatlaması Açısından Bir Değerlendirme” **CBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı**, Doktora Tezi.
- MASUN, M., A., (2019). “Çokuluslu şirketlerin Finansal Yönetiminde Transfer Fiyatlandırması ve Bir Uygulama”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:41, Sayı:1, ss.247-255.
- MAZARS, F., (2021), Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına %15 Oranında Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması”, Sirküler Sayı: 2021/171.
- MENGDEN, A., (2023), “International Tax Competitiveness Index 2023”, **Tax Foundation**, <https://taxfoundation.org/research/all/global/2023-international-tax-competitiveness-index/>, Erişim Tarihi: 01.05.2024.

- MCDONALD, J., G., PARKER, H., J., (1962), "Creating A Strategy For International Growth", International Executive, <https://doi.org/10.1002/tie.5060040201>.
- MCLURE, C., E., (2006), "Transfer Pricing and Tax Havens: Mending The LDC Revenue Net", <https://www.issuelab.org/resources/5323/5323.pdf>. Erişim Tarihi: 30.10.2024.
- MCCLURE, R., LANIS, R., (2016), Brett Govendir, Analysis of Tax Avoidance Strategies of Top Foreign Multinationals Operating in Australia: An Expose", <https://cdn.getup.org.au/1507-Aggressive-Tax-Avoidance-By-Top-Foreign-Multinationals.pdf>, Erişim Tarihi: 30.10.2024.
- NGUYEN, H., T., (2023), "Impacts of the global minimum tax on foreign direct investment in Vietnam and some policy recommendations", **VNUHCM Journal of Social Sciences and Humanities**, <https://doi.org/10.32508/stdjssh.v7is1.933>, Erişim Tarihi: 26.07.2024.
- OECD, (1998), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- OECD, (2001), The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>, Erişim Tarihi: 26.10.2024.
- OECD, (2001), 2000 Progress Report: Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2000progressreporttowardsglobaltaxco-operationprogressinidentifyingandeliminatingharmfultaxpractices.htm>, Erişim Tarihi: 20.07.2024.
- OECD, 2001 Progress Report: The Project on Harmful Tax Practices. <https://www.oecd.org/tax/harmful/2664438.pdf>. Erişim Tarihi: 20.07.2024.
- OECD, (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, https://www.oecd.org/en/publications/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en.html, Erişim Tarihi: 10.08.2024.
- OECD, (2013), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action, <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>, Erişim Tarihi: 10.07.2024
- OECD, (2013), The Task Force on the Digital Economy, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-4-en.pdf>, Erişim Tarihi: 16.07.2024
- OECD, (2015), BEPS, Action 7, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report, <https://www.oecd.org/en/publications/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment->

- [status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en.html](#), Erişim Tarihi: 31.10.2024.
- OECD, (2017a), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2016-2017, https://www.oecd.org/en/publications/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2016-june-2017_60eb0b86-en.html, Erişim Tarih: 11.07.2024.
- OECD, (2017b) Model Tax Convention on Income and on Capital, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page3, Erişim Tarihi: 21.10.2024.
- OECD, (2017c), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), ss. (5)-2. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, Erişim Tarihi: 22.10.2024.
- OECD, (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en/full-report/component-3.html#chapter-d1e791, Erişim Tarihi: 02.10.2024.
- OECD, (2020), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2019-July 2020, https://www.oecd.org/en/publications/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020_4eedfd2-en.html. E.t. 02.10.2024.
- OECD, (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021, <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html>, Erişim Tarihi: 03.10.2024
- OECD, (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December, 2021, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>, Erişim Tarihi: 02.10.2024
- OECD, (2021), Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, <https://web.archive.oecd.org/2022-06-16/598771-brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021pdf>, Erişim Tarihi: 11.07.2024.
- OECD, (2021), BEPS Multilateral Instrument, <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html>, Erişim Tarihi: 16.07.2024
- OECD, (2021), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition. Mart 2021, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>, Erişim Tarihi: 03.10.2024

- OECD, (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, https://www.oecd.org/en/publications/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one_0afb5c80-en.html, Erişim Tarihi: 03.10.2024.
- OECD, (2022), Tax Policy Reform 2022: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/067c593d-en>, Erişim Tarihi: 10.08.2024.
- OECD, (2022), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2021-September 2022 https://www.oecd.org/en/publications/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022_be3a31f1-en.html, Erişim Tarihi: 01.10.2024.
- OECD, (2023), Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One, https://www.oecd.org/en/publications/update-to-the-economic-impact-assessment-of-pillar-one_7c35a55c-en.html, Erişim Tarihi: 01.10.2024.
- OECD, (2023), Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 11 July 2023, <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2023/07/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.html>, Erişim Tarihi: 03.10.2024.
- OECD, (2023), The Pillar Two Rules in a Nutshell, 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>, Erişim Tarihi: 05.10.2024
- OECD, (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two), s. 69. <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>. E.t. 05.10.2024
- OECD, (2024), Corporate Tax Statistics, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/07/corporate-tax-statistics-2024_ce7e5701/9c27d6e8-en.pdf, Erişim Tarihi: 01.07.2024.
- OECD, (2024), What is BEPS?, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/.htm>, Erişim Tarihi: 12.07.2024
- OECD, (2024), Signatories And Parties To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, 8 June 2025, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, Erişim Tarihi: 08.07.2024
- OECD, (2024), Economic Impact Assessment of the Global Minimum Tax (January 2024, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/summary-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf>, Erişim Tarihi: 22.07.2024.

- OECD, (2024), Pillar One- Amount B, 2024, https://www.oecd.org/en/publications/pillar-one-amount-b_21ea168b-en/full-report.html, Erişim Tarihi: 04.10.2024.
- OECD, (2024), “Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule”, 2024, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>, Erişim Tarihi: 06.10.2024.
- OECD, (2024), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules, s.329. <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>, Erişim Tarihi: 10.10.2024
- OLCAY, U., ACAR, T., (2013), **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ORAN, B., (2006), **Küreselleşme ve Azınlıklar**, Ankara, İmaj Yayıncılık. Steger, Manfred B.; Çev: Abdullah Ersoy; (2006); Küreselleşme, Ankara: Dost Kitabevi.
- ORGAN, İ., KARA, M., C., (2017), “Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Sayı: 10, Cilt:1, ss.1-12.
- OWENS, J., (2015), Tax Transparency and BEPS, https://www.wu.ac.at/en/search?tx_wusearch_search%5Bq%5D=jeffrey+owens+tax+transparency+and+beps, Erişim Tarihi: 01.07.2024.
- ÖNCEL, Y., (2002), “Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergileme”, İÜ İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 41, İstanbul.
- ÖZ, S., (2005), Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, **Maliye ve Hukuk Yayınları**. Ankara.
- ÖZ, E., ÇAVDAR, F., (2012), Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:31, Sayı:371, ss. 51-66.
- ÖZDEMİR, B., (2006), Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Sayı:44, ss.273-295.
- ÖZER, S., GÖKER, C., (2013), “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 293.
- ÖZTÜRK, S., ÜLGER, Ö., (2016), “Vergi Cennetlerinin Küresel Ekonomik Kriz Üzerine Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara para Aklamadaki Rolü”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 9 Cilt:1, ss.237-254.
- PAZARCI, H., (2011), **Uluslararası Hukuk**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

- PHATAK, A., V., (1974), “Managing Multinational Corporations”, **New York, Praeger Publishers.**
- PEHLİVAN, O., ÖZ, E., (2011), **Uluslararası Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- REGO, S., O., (2003), Tax-Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations”, “Çevrimiçi” Contemporary Accounting Research, Sayı:20, Cilt: 4. Ss.805-833. <https://doi.org/10.1506/VANN-B7UB-GMFA-9E6W>.
- RING, D., M., (2002), One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage”, **Boston College Law Review**, Vol. 44, No: 1.
- ROBERTSON, R., (2000), **Globalization: Social Theory and Global Culture**, SAGE Publications Ltd, Londra, ss.8-9.
- ROHATGI, R., (2005), **Basic International Taxation**, Second Edition Volume 1, Principles, Richmond Law&Tax Ltd, Richmond.
- SAGBAŞ, İ., (2011), **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara.
- SANDMO, A., (2005), The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View, **National Tax Journal**, Vol.58, Issue:4.
- SARA, I., BRAY, S., (2024), “Pillar Two’s Unintended Consequences”, Tax Foundation, 2024, <https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-unintended-consequences/>, Erişim Tarihi: 12.07.2024
- SARAÇOĞLU, F., KAYA, E., (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:216, Eylül, ss: 143-150
- SARMENTO, J., M., (2023), International Double Taxation In: Taxation in France and Accounting”, **Springer Texts in Business and Economics**, ss.245-251. http://dx.doi.org/10.1007/978-3-031-22097-5_10.
- SAVITSKIY, A., “Tax in History The First Tax Treaties In Search of Origins”, Sayı:49(6/7), ss.569-585. <http://dx.doi.org/10.54648/TAXI2021058>.
- SEAMOĞLU, A., (2010), **Sosyal Sorunlarıyla Küreselleşme, “Küreselleşmenin İnsani Yüzü”**, Ed. Veysel Bozkurt, I.Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları.
- SEVİM, T., (2019), Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesinde Oyunun Kuralları Değişiyor Mu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, “Çevrimiçi”, <https://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/tufan-sevim/dijital-sirketlerin-vergilendirilmesinde-oyunun-kurallari-degisiyor-mu/196>, Erişim Tarihi: 03.10.2024.
- SEYİDOĞLU, H., (2007), **Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama**, Güzem Can Yayınları, Geliştirilmiş 16. Baskı, İstanbul

- SHAXSON, N., (2019), “The Billions Attracted By Tax Havens Do Harm To Sending And Receiving Nations Alike”, Tackling Tax Havens IMF, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxon.pdf>. Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- SIKKA, P., WILLMOTT, H., (2010), “The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness”, **Critical Perspectives on Accounting**, Cilt:21, Sayı:4, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.02.004>, Erişim Tarihi: 30.10.2024.
- STEGGER, M., B., (2006), **Küreselleşme**, Çeviren: Abdullah Ersoy, Dost Kitabevi, Ankara.
- STIGLITZ, J., (2021), Historic But Inadequate: Joseph Stiglitz on G7 Deal to Back a 15% Global Minimum Corporate Tax Rate”, **Initiative for Policy Dialogue, Columbia University**, <https://ipdcolumbia.org/news/historic-but-inadequate-joseph-stiglitz-on-g7-deal-to-back-a-15-global-minimum-corporate-tax-rate/>, Erişim Tarihi: 21.07.2024.
- STIGLITZ, J., FACIO, T., (2023), The Global Minimum Corporate Tax Needs More Work, **Project Syndicate**, <https://www.project-syndicate.org/commentary/global-minimum-corporate-tax-agreement-needs-improvements-by-joseph-e-stiglitz-and-tommaso-faccio-2023-06>, Erişim Tarihi: 24.07.2024.
- ŞAHİN, M., (2019), Vergiler ve Kamu Harcamalarının İkincil Gelir Dağılımı Politikalarında Kullanımı: OECD Ülkeleri İçin Bir Karşılaştırma”, **Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Kongresi 2019 Tiflis**, Ed. Salih Yıldız, Kübra Şimşek Demirbağ, Gümüşhane Üniversitesi, ss.217-232.
- ŞAYLAN, G., (1994), **Değışim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi**, İmge Kitabevi, Ankara.
- ŞENYURT, İ., (2024), Küresel ve Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, “Çevrimiçi”, https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20240905/20240905_K%C3%BCreselasgarikurumlarvergisi.pdf, Erişim Tarihi:02.12.2024.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A., (2015), **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 9.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TAX FOUNDATION, (2021), OECD Pillar One, <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/oecd-pillar-1/>, Erişim Tarihi: 02.10.2024.
- TAX FOUNDATION, (2024), OECD Pillar Two (Global Minimum Tax), Tax Foundation Edu, <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/oecd-pillar-2-global-minimum-tax/>, Erişim Tarihi: 26.07.2024.
- TAX FOUNDATION, (2024), Taxes In Canada, <https://taxfoundation.org/location/canada/>. Erişim Tarihi: 01.10.2024

- TAX JUSTICE NETWORK,(2020), The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19, November 2020, https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf, Erişim Tarihi: 22.07.2024.
- THOMAS, L., (2024), OECD Sees Global Minimum Tax Reshaping Investment Flows” Reuters, <https://www.reuters.com/markets/oecd-sees-global-minimum-tax-reshaping-investment-flows-2024-01-09/>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- TUNCER, S., (2014), Dünyada Vergi Uygulamasında Yenilikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:253.
- TUNÇ, M., A., BALABAN, H., (2022), “OECD, Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kurallar (Pillar -2)”, Vergide Gündem, <https://www.vergidegundem.com/makaleler/redirect/4989326?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2022&publicationId=4989326>, Erişim Tarihi: 18.10.2024.
- TÜMER, M., (1998), Çokuluslu İşletmelerde Kültürün Yöneticiler Üzerine Olan Etkileri, Human Resources, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- TÜRMOB, (2024), 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Yayımlandı, <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2024/08/7524-sk-turmob.pdf>, Erişim Tarihi: 02.12.2024.
- UNCTAD, (2023), The Global Minimum Tax Spurs Need For Faster Investment Agreement Reforms, <https://unctad.org/news/global-minimum-tax-spurs-need-faster-investment-agreement-reforms>, Erişim Tarihi: 22.07.2024.
- UNCTAD, (2002), World Investment Report, <https://unctad.org/publication/world-investment-report-2002>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, (2021), The Made In America Tax Plan, April 2021, https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmerica-TaxPlan_Report.pdfErişim Tarihi: 20.07.2024.
- USLU, Y., (2018), An Analysis of “Google Taxes” in the Context of Action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, **Published in Bulletin for International**, Cilt:72 No:4a, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bit_2018_4a_au_1, Erişim Tarihi: 16.07.2024.
- UYGUN, E., (2022), Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:7, Sayı:1, ss. 93-112. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1067733>, Erişim Tarihi: 26.06.2024.
- ÜSTÜN, A., BÜYÜKSEKBAN, E., (2016), “Uluslararası Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı: Vergi Danışmanlarının Değişen Rolü, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-ayhan-ustun-eray-buyuksekb-ban.pdf>, Erişim Tarihi: 03.07.2024.

- VERNON, R., (1968), Economic sovereignty at bay”, **The International Executive**, Vol:11 pp.18-19.
- YALTI SOYDAN B., (1995), **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- YARDIMCIOĞLU, M., (2015), “Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği”, **KSİÜ İİBF Dergisi**, Cilt:5 Sayı:2, ss. 169-190.
- YAVUZ, H., (2015), Türkiye ve Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Kanıtları”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:3, ss.47-66.
- YERELİ, A., B., (2005), “Macroeconomics Effects of Tax Competiton in Turkey”, **South-East Europe Review**, Vol:8, Number 1, pp.19-38.
- YILDIRIM, M., B., (2024), Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan Kazançlar”, *Dünya*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yurtici-asgari-kurumlar-vergisine-tabi-olmayan-kazanclar/738154>, Erişim Tarihi: 02.12.2024.
- YILDIRIM, N., (1979), **Kapitalizmin Gelişim Aşamasında Yeni Aşama: Uluslararası Şirketler**, Cem Yayınları, İstanbul.
- YILDIZ, H., (2005), **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- YILMAZ, B., E., (2024), Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, Hedefler, Beklentiler, Etkiler”, “Çevrimiçi”, <https://t24.com.tr/yazarlar/binhan-elif-yilmaz/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-ii-hedefler-beklentiler-etkiler,43948>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.
- WALLERSTEİN, I., (2008), **Liberalizmden Sonra**, Çeviren: Erol Öz, Metis Yayınları, İstanbul.
- WIER, L., ZUCMAN, G., (2024), “\$1 Trillion in The Shade – The Annual Profits Multinational Corporations Shift to Tax Havens Continues To Climb And Climb”, **The Conversation**, “Çevrimiçi”, <https://theconversation.com/1-trillion-in-the-shade-the-annual-profits-multinational-corporations-shift-to-tax-havens-continues-to-climb-and-climb-200034>, E.t. 10.12.2024
- WORLDWIDE TAX SUMMARIES, (2024), Rates of Corporate Income Tax-Austria, <https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/taxes-on-corporate-income>, Erişim Tarihi: 15.07.2024.
- 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete Tarihi: 02.08.2024,

Resmî Gazete Sayısı: 32620 <https://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 28.10.2024.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 20.10.2024

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 21.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26205, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>, Erişim Tarihi: 21.10.2024.

6102 Sayılı Kanun, RG: 14.02.2011/ 27846.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği (No:23), Resmî Gazete Tarihi: 28.09.2024, Resmî Gazete, Sayı. 32676, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/09/20240928.pdf>. Erişim Tarihi: 06.12.2024.

İnternet Kaynakları

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/2-TFRS/TFRS_10_2017.pdf. Erişim Tarihi: 30.12.2024.

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf. Erişim Tarihi: 30.12.2024.

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>. Erişim Tarihi: 30.12.2024

<https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2023/397/VO.html>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.

<https://www.gov.uk/government/news/uk-launches-consultation-on-domestic-implementation-of-global-minimum-tax-for-large-multinational-groups>, Erişim Tarihi: 22.07.2024.

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, [The United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom Announce Extension of Agreement on the Transition from Existing Digital Services Taxes to New Multilateral Solution Agreed by the G20/OECD Inclusive Framework | U.S. Department of the Treasury](https://www.treasury.gov/press-releases/Pages/2024/01/012024), 2024, Erişim Tarihi: 01.10.2024.

<https://www.oireachtas.ie/en/bills/bill/2024/84/>, Erişim Tarihi: 10.12.2024

https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&pub_date=2023-12%2028&caller=summary&numac=2023048529#top, Erişim Tarihi: 10.12.2024.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-08-20-MinStGANpG/0-Gesetz.html, Erişim Tarihi: 10.12.2024.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steu-errecht/Allgemeine_Informationen/2024-10-17-muster-gruppentraegermeldung-2024.pdf?__blob=publicationFile&v=3, Erişim Tarihi:10.12.2024.

<https://www.irishstatutebook.ie/eli/2023/si/675/made/en/print>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.

<https://magyarkozlony.hu/dokumentumok/59ba20495cd587e54decf5b41b0e6f9e4bba3926/megtekintes>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.

<https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2023/0501-0600/595-23>, Erişim Tarihi: 10.12.2024.

<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/85581.pdf>, Erişim Tarihi:10.12.2024.

https://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028&searchNttId1=MOSF_000000000069911&menuNo=4010100, Erişim Tarihi: 10.12.2024.

<https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/turkiye-nin-de-aralarinda-bulundugu-9-ulke-pillar-2-sttr-uygulamasini-kolaylastirmaya-yonelik-cok-terafli-sozlesme-yi-sttr-mli-imzaladi/2742>, Erişim Tarihi: 10.12.2024

<https://www.omerkalın.com.tr/2023/06/01/sirku-1763-ulke-bazli-rapor-cbcr.html>,

<https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/turkiye-2024ten-itibaren-pillar-2-kurallarini-uygulayacak/2745>, Erişim Tarihi: 02.12.2024.

<https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/7524-sayili-kanunla-yapilan-vergisel-duzenlemeler/2596>, Erişim Tarihi: 02.12.2024.