

KÜRESEL MATRAH EROZYONUNA KARŞI GELİŞTİRİLEN KURALLAR ÇERÇEVESİNDE DİJİTAL EKONOMİDE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Onur EROĞLU¹

Öz

Dijital dönüşüm süreci ve dijital ekonomi Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ'lar) için dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik sorunları uluslararası bir çözüm arayışı içerisine sokmuştur. Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü'nün (OECD) oluşturduğu Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Eylem Planı çerçevesinde OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve grubunun, yakın zamanda 147 yargı yetkisi tarafından kabul edilen yenilikçi, her şeyi kapsayan uluslararası kurumlar vergisi mimarisini oluşturmak üzere kabul ettiği “Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarını Ele Almak için İki Sütunlu Bir Çözüme İlişkin OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve Beyanı” genel prensipleriyle açıklanmıştır. Bu kapsamda Uluslararası kurumların vergilendirmesinin geleceği hakkında küresel olarak paylaşılan bir vizyonu somutlaştıran çok taraflılıkla ilgili bir kilometre taşı temsil eden Sütun 2'nin temel kurallarından olan “Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştirilen Kurallar” (GloBe Kuralları) temel ilkeleri ve uygulamalarıyla özetlenmeye çalışılmıştır. Sütun 2'nin uygulanması açısından Türkiye'nin dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda Küresel Asgari Kurumlar Vergisi incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sütun 2, Geliri Dahil Etme Kuralı, Geçiş Kuralı, Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı, Küresel Asgari Vergi

JEL Kodları: F23, H2, H21, H25, H71, K34

TURKISH TAX SYSTEM IN THE DIGITAL ECONOMY WITHIN THE FRAMEWORK OF THE GLOBAL ANTI-BASE EROSION RULES

Abstract

The digital transformation process and the digital economy have led to an international search for solutions to the problems of taxation of the digital economy for Multinational Enterprises (MNEs). The “OECD/G20 Inclusive Framework Statement on a Two-Pillar Solution to Address Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy”, which was adopted by the OECD/G20 Inclusive Framework Group within the framework of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan established by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), to establish an innovative, all-encompassing international corporate tax architecture that was recently adopted by 147 jurisdictions, has been explained with its general principles. In this context, the “Rules Developed to Combat Global Base Erosion” (GloBe Rules), which are among the basic rules of Pillar 2, representing a milestone in multilateralism that embodies a globally shared vision on the future of taxation of international corporations, has been summarized with its basic principles and practices. In terms of the implementation of Pillar 2, Turkey's Global Minimum Corporate Tax has been examined regarding the taxation of the digital economy.

Keywords: Pillar 2, Income Inclusion Rule, Switch over rule, Undertaxed Payment Rule, Global Minimum Tax

JEL Codes: F23, H2, H21, H25, H71, K34

¹ Prof. Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, onur_eroğlu@beun.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-0387-9431>

GİRİŞ

20. yüzyıl küreselleşmenin ekonomik hayattaki izlerinin görünürlüğünün artmaya başladığı bir dönüşüm sürecinin başlangıcıdır. Özellikle çok uluslu şirketlerin artmasıyla ve bu şirketlerin sınır ötesi faaliyetleri öncelikle dijitalleşme süreci, daha sonra fikri mülkiyet haklarının önem kazanmasıyla vergilendirme konusunda da tüm dünyada yaşanan en önemli sorunlardan biri olarak ortaya çıkmaktadır. Dijital ekonomide vergilendirme sorunları, dijitalleşme sürecinin hızlı bir biçimde yaygınlaşması ve ülkelerin vergi sistemlerinin yaşanan küresel değişime ayak uyduramamasından kaynaklanmaktadır. Dijital ekonomi; geleneksel ekonomiden farklı olarak, işletmelerin fiziksel varlıklarının olmadığı, sınır ötesi faaliyetlerin yaygın olduğu ve teknolojik hareketliliğin ön plana çıktığı bir dinamiktir. Bu sebeple, dijital ekonomide vergilendirme sorunları; dijital hizmetlerin vergilendirilmesindeki zorluklar, dijital altyapıya sahip firmaların vergiden kaçınma eğilimleri, dijital ekonomideki hibrit uyumsuzluklar gibi konuları ele almaktadır. Özellikle 2019 yılı sonlarında başlayan COVID-19 Pandemisi ile hızlanan dijitalleşme süreci teknolojiyi, gündelik yaşantının önemli bir iletişim/etkileşim aracı haline getirmiştir. Her devrin dönüşümleri insanlığın gelişimi için yeni araçlar sağlamış; insanoğlunun bu araçlarla en iyi hizmeti sunabilmesi için doğru kararlar vermesini gerekli kılmıştır. Bugün Endüstri 5.0 diye adlandırılan süreç hızla değişmekte, değişen sürece adaptasyon hızı da sürecin taraflarını sürekli yeni arayışlara ve değişen kararlara mecbur kılmaktadır. Yaşanan birçok gelişme ile bir zamanların küresel etkileşim diye adlandırılan olgusu artık dijital etkileşim olarak gün geçtikçe ekonomik, siyasal, sosyal ve kültürel alanlarda da etkisini göstermeye başlamıştır.

Teknolojik ve ekonomik açıdan küresel ölçekte yaşanan değişimle ilgili sorunların üstesinden gelirken olduğu gibi içinde bulunulan yüzyılın değişim süreci de vergi idareleri ve mükellefleri için birtakım sorunların tartışılmasına sebep olmaktadır. Bu teknolojik dönüşüm süreci ülkelerde verginin tabana yayılması, vergi matrahlarının erozyona uğramadan korunması, vergi gelirlerinin sürekliliğinin sağlanması gibi vergilendirme ile ilgili konularda vergi idarelerini sürekli bir yöntem arayışı içerisine sokmuş, geliştirilen bir yöntemin ömrü yeni dijital icatlara kadar sürmüştür. Tüm bu dijital dönüşüm, vergi idarelerini vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanması konusunda yöntem geliştirmeleri çabalarına sokarken vergi gelirlerinin sürekliliğinin sağlanması konusunda İdareye sürekli engeller oluşturmaktadır.

Küreselleşme kavramı, yaşanan teknolojik gelişmeler ışığında evrimleşerek yerini 21. yüzyılda dijitalleşme ve dijital ekonomi kavramlarına ve bu sürecin beraberinde getirdiği yeni tartışmalara dönüştürmüştür. Dijitalleşme, uluslararası ekonomik trafiğin bir parçası olarak tüm trafiği etkiler şekilde gelişme göstermektedir. Bu etkileşimin öznelerinden birini bir ülkenin egemenlik sahası içerisinde fiziksel olarak bulunsa da bulunmasa da birden fazla ülkede faaliyet gösteren ÇUŞ'ların kazançlarının

vergilendirilmesi sorunu oluşturmaktadır. Bu sorunlardan en büyüğü de ülke ekonomilerinin yapı taşlarını etkileyen vergilendirme yetkisinin hukuki çerçevesi ve günümüz dijital ekonomilerinin vergi kanunlarıyla vergilendirilmelerinin olanaksız kalması olmuştur. Sürekli değişen ve gelişen yapı nedeniyle yeniden oluşturulmaya çalışılan mevzuat yapısı dijital değişim karşısında yetersiz kalmaktadır.

Dijitalleşmeden kaynaklanan vergilendirme sorunları ile ilgili ülkelerin bir araya gelerek çözüm üretme girişimlerine OECD ve G20 ülkeleri çeşitli girişimlerle öncülük etmiş olsalar da bu çerçevede ortaya çıkan sorunlara karşı kalıcı ve yapısal çözüm önerileri konusunda da tam bir fikir birliği oluşturulamamaktadır. Ülkeler dijitalleşme sorunlarına karşı çok taraflı ve tek-taraflı çözümlerle farklı şekillerde yaklaşmışlardır. Bu çalışmada çok taraflı çözüm önerileri olarak G20 ülkelerinin çağrısı üzerine harekete geçen OECD tarafından yapılan “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma” (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) çalışmalarının dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa yaklaşımı ortaya konulmaya çalışılacaktır. BEPS Eylem Planının; dijital ekonominin gelişmesi ile matrah aşındırma ve kar aktarımı konularında yaşanan sorunların çözümü için bulunduğu tavsiyeler yorumlayıcı bir bakış açısıyla ele alınacaktır. Dolayısıyla OECD/G20 Matrah Erozyonu ve Kâr Aktarımına İlişkin Kapsayıcı Çerçeve (BEPS) (Kapsayıcı Çerçeve), 8 Ekim 2021 tarihinde Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarının Ele Alınması İçin İki Sütunlu Çözüme İlişkin Bildiri üzerinde mutabakata varmış bulunmaktadır. İki Sütunlu bu çözüm, ÇUŞ'ların minimum %15 vergi oranına tabi olmasını sağlamakla birlikte en büyük ve en kârlı ÇUŞ'ların karlarını dünya çapındaki ülkelere yeniden tahsis edebilmesine öneri getirmektedir (OECD, 2021, s.156). Çalışma kapsamında OECD tarafından çok taraflı bir çözüm önerisi olarak geliştirilen Sütun 2 kapsamında sunulan Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştiren Kurallar (GloBe kuralları) çerçevesinde çözüm önerilerinin neler olduğu ortaya konulacak, öneriler çerçevesinde gelişmekte olan ülke statüsünde sayılan Türkiye için dijital ekonomik süreç karşısında attığı önemli bir adım olarak Sütun 2'yi yasalaştırması süreci ve sonrasında Türk Vergi Sistemi için yeniden düşünülmesi gereken hususlar ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu inceleme içerisinde izlenen yolun zorlukları, zorlukların aşılmasında ne şekilde tercihler yapıldığı, GloBe kurallarını uygulamayı seçmiş bir ülke olarak ÇUŞ'ların karlarının vergilendirilmesi sorununa çözüm olarak Türk Vergi Sistemi'ni nasıl şeffaf ve tarafsız hale getirdiği ele alınacak ve Türkiye'nin uluslararası düzeyde vergi rekabetinin nitelikli hale getirilmesindeki tutarlılığı konusunda nasıl bir çabası olduğu yorumlanmaya çalışılacaktır.

DİJİTAL EKONOMİK SÜREÇ

Dijitalleşme (dijital dönüşüm), sanayi devriminin ardından hızla gelişen teknolojinin etkisiyle birlikte küresel ölçekte yaşanan, bilgi ve iletişim teknolojilerinde süreklilik gösteren bir değişim içeren ve bu değişimin başta iletişim olmak üzere, eğitim, sağlık, sanayi, tarım gibi toplumsal hayatın tüm dinamiklerini

yeniden üreterek kaçınılmaz bir yeniden yapılanma ifade eden bir süreçtir. Bu süreç ile yeni iş olanakları ortaya çıkmış, mevcut iş olanakları boyut değiştirmiş, tüketici ihtiyaçları ve davranışları giderek değişim göstermiştir (Uzgören ve Kara, 2015, s. 2). Günümüzün toplumsal iletişiminin internet yoluyla yeniden inşa edildiği, iş toplantılarından özel hayata kadar internetin insanoğlunun her alanına girdiği ve insan hayatının olmazsa olmazı haline geldiği dijitalleşme süreci yenilikleriyle süreklilik gösteren bir çağ olarak düşünülebilir.

Bu çağa uygun ürün arz ve talebini karşılayan dijital ekonomi ise, teknolojik gelişmelere dayanan bilgi ve iletişim dünyasında meydana gelen dönüşümün bir ürünü olarak, daha ucuz teknolojiyle birlikte daha güçlü, standartları ve sınırları geniş, işletme süreçlerinin hızlı geliştiği, yeniliğe açık ve gelişmelere daha çabuk uyum sağlayan dönüşümün genel adı olarak ifade edilmektedir (Budak, 2018, s. 4). Özcan (2016); dijital ekonomiyi, mal ve hizmetlerin satışına ek olarak maddi ve gayri maddi iş ve işlemlerin tüm sınırlar içerisinde kolaylıkla yapılmasına imkân sağlayarak günlük yaşantıyı kolaylaştıran işlemler olarak tanımlamakta olup dijital ekonomi; e-ticaret, online mağazacılık faaliyetleri, web tabanlı tasarımcılık, bulut bilişim uygulamaları, sanal para kullanımı gibi faaliyetlerin tümünü içermektedir.

OECD'ye göre ise Dijital Ekonomi: “teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü yapan ve iş süreçlerinin geliştirilmesini standartlaştıran ve aynı zamanda ekonomideki bütün sektörlerde yeniliği ve oluşan yeni faaliyet kollarını destekleyen, bilgi ve iletişim teknolojisi tarafından getirilen değişim süreçlerinin bir sonucudur” şeklinde tanımlanmaktadır (OECD, 2015, s. 12).

Bu tanımlardan hareketle dijital ekonomi; internet ağları başta olmak üzere, telefon, bulut bilişim, elektronik ödeme, veri transferi gibi çeşitli sistemler aracılığı ile gerçekleştirilen, sınırlarının belirlenmesinde güçlük çekilen iktisadi ve ticari faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir. Dijitalleşme ile işlem maliyetlerinde büyük azalmalar meydana gelmiş ve buna bağlı olarak ekonomik faaliyetlerin alanı oldukça genişlemiştir.

Dijital ekonominin gelişmesinin temelini bilgi ve iletişim teknolojisi altyapısı oluşturmaktadır. Bu alt yapıyı kullanarak dijital platform tabanlı hizmetlerin sunulması ve oluşturulan çeşitli dijital teknolojilerle farklı ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi bu ekonomik sürecin arda gelen unsurlarıdır (Juswanto ve Abiyunus, 2023, s.59).

OECD (2018), dijitalleşmiş ekonominin temel özelliklerini, kitlesel olmayan bir ölçek ekonomisine sahip olmaları, maddi olmayan varlıklara bağımlılık göstermeleri ve bir işletmenin fikri mülkiyet değerinin

oluşturulmasında dijital ürünün kullanıcılarının ne şekilde fayda sağladıklarının yani ürün kullanımına katılımlarının öneminin önceden tanımlanmış olması olarak ifade etmektedir (OECD, 2021, s.30).

Bakıldığında dijital ekonomi, işletmelerin herhangi bir fiziksel varlığa gerek duymadan bir ülkenin ekonomik hayatına katılmasına olanak tanıyan bir ölçek ekonomisidir. Dijital ekonomik süreç içerisinde bir işletmenin fiziki varlığının yanında ürettiği ürünün de fiziki varlığı gerekmemektedir. Fiziki varlığın olmaması durumunda dijital platformlar üzerinde yapılan işlemlerin tanınmasını, belirlenmesini sağlayan aktivitelere dijital ayak izi denilmektedir. İnternet üzerinde gerçekleştirilen satışlar, müşterilerin mağazaları ziyaret etmesi, sosyal medya paylaşımları, para transferleri, fotoğraf ya da ürün yorumları, vs. dijital ayak izinin parçalarını oluşturmakta ve parçalar artık birer sermaye ve yatırım bileşeni oluşturmaktadır. Dolayısıyla dijitalleşme işletmelerin yatırım ve sermaye yapılarının farklılaşmasına neden olmuştur. Dijital ekonominin gelişimi sermaye/mal ve hizmetlerin kolay biçimde el değiştirebilmesine yol açabilmekte bu durum ise ÇUŞ'ların global sistem içerisinde bir vergi rekabeti yaratmasına zemin hazırlamaktadır.

DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME ZORLUKLARI

Fiziki bir varlığın olmadığı bir ekonomik ilişki sürecinde bu varlığın sunduğu faydanın ekonomik değerinin belirlenmesi ve gelir idarelerince de bu değer bir matraha konu edilmesi sorunlu bir vergilendirme konusu olarak çözüm arayışındadır. Sorunludur, çünkü; Gelir İdarelerini dijital ortamda bırakılan ayak izlerini tespit konusunda bir muhatap durumuna düşürmektedir. Gelir İdarelerinin dijital ekonomik hayata entegre olması ise yasal, teknik, kişisel verilerin paylaşımı konusu gibi hem yasal hem etik birçok ardışık sorunu da çözüme kavuşturma zorluğu içermekte ve kısacası yaşanan bu dijital dönüşüm süreci ve küreselleşme hareketleri, toplumları etkilediği kadar şirketleri, finansal piyasaları ve devletleri de etkilemekte, evrensel risk potansiyelleri taşımaktadır.

ÇUŞ'ların varlığı ve bunların yaşanan bu gelişmeler neticesinde faaliyetlerinden elde ettikleri devasa karları sınırların ötesine taşıyarak düşük vergi ödeme gayretleri, vergi idarelerinin dijital dönüşüm karşısında gelirlerini korumak için acil harekete geçmeleri konusunda bir neden olmuştur. Çoğu devlet, yabancı işletme karlarının kazanıldığı yerde vergilendirileceği varsayımıyla, ÇUŞ'ların yurtdışında elde geliri değil, yalnızca yurtiçi işletme gelirini vergilendirmektedir. Bu vergilendirme pratiği, ÇUŞ'ların sadece fiziki varlık gösterdiği koşullarda çözüm sunmaktayken, günümüzde artık ÇUŞ'lar fiziki varlığın ötesine geçmiştir. Dijitalleşme ve markalar, yazılım algoritmaları, telif hakkı ve patentler gibi maddi olmayan varlıkların büyümesiyle, ÇUŞ'lar karları çok az vergi uygulayan veya hiç vergi getirmeyen yargı alanlarına daha kolay kaydırabilir olmuştur. Vergilendirme yetkisine haiz çoğu devlet, doğrudan yabancı yatırımı çekmek için ya vergi oranları ile ya da uyguladığı indirim ve istisnalar ile vergi yükünü düşürerek hatta

genellikle sıfır vergilendirme sunarak vergi rekabetine yol açmaktadır, bu da ortaya çıkan bir başka vergilendirme zorluğudur.

Tablo 1: 2024 nisan itibarıyla dünyanın en zengin çok uluslu şirketleri

Şirket	Pazar Payı (USD)	Sektör
Apple	3.456 Trilyon	Bilgi Teknolojileri
Microsoft	3.230 Trilyon	Bilgi Teknolojileri
Nvidia	2.900 Trilyon	Bilgi Teknolojileri
Amazon	2.475 Trilyon	E-Ticaret
Alphabet (Google)	2.361 Trilyon	Bilgi Teknolojileri
Saudi Aramco	1.800 Trilyon	Petrol ve Gaz
Meta Platforms	1.655 Trilyon	Sosyal Medya
Tesla	1.274 Trilyon	Otomotiv ve Temiz Enerji
Berkshire Hathaway	1.023 Trilyon	Yatırım
TSMC	997 Milyar	Yarı İletkenler

Kaynak: PWC, 2024

Bir diğer vergilendirme zorluğu katma değer vergisi gibi satışlar üzerinden alınan vergilerde ortaya çıkmaktadır. Gerçekleştirilen çevrimiçi satışlardan elde edilecek katma değer vergisi gibi gider vergilerinin tahakkuku ve tahsili dijital vergilendirme sorunları içerisinde yer almaktadır. OECD (2021, s.32), ülkelerin dijitalleşme süreçlerini başarıyla yönetebilmeleri ve dijitalleşme konusunda önceliklerini belirleyebilmeleri, sektörel olarak karşılıklı bağımlılıklarını yönetebilmeleri ve yeni iş modellerini destekleyebilmelerinde vergilendirmeyi bir araç olarak görmektedir.

DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇOK TARAFLI ÇÖZÜM ARAYIŞINDA OECD

OECD 1961 yılından günümüze dek, çok taraflı ve ikili vergi anlaşmaları gibi konulardaki çalışma ve araştırmaları G/20, Birleşmiş Milletler (UN) gibi önemli kuruluşlarla iş birliği içerisinde yürüterek, uluslararası ölçekte yol gösterici yargı kararları ve tavsiyeler oluşturarak uluslararası vergi hukukunun temelini oluşturmuştur (Avi-Yonah, 2004, s.497). Uluslararası alanda sert ve yumuşak hukuk uygulamalarına bakılarak, OECD tarafından oluşturulan normların uygulanabilirliği bu kapsamda bir çerçeve statüsü görmektedir.

OECD dijital ekonomik süreç içerisinde ortaya çıkacak vergilendirme zorluklarının üstesinden uluslararası bir iş birliği ile gelineceğini önermektedir. Dijitalleşme ve dijitalleşmenin özellikle piyasalara da hızla yayılması ile ÇUŞ'lar için söz konusu olan ve uluslararası vergi rekabetini bozmaya yönelik olan faaliyetlerin bertarafına yönelik, Matrah Erozyonu ve Kâr Kaydırma (BEPS) Kapsayıcı Çerçeve (Kapsayıcı Çerçeve) OECD/G20 üyeleri, 8 Ekim 2021'de ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için üye ülkelerin kurumlar vergilerinde yer almak üzere İki Sütunlu Çözüm Beyanı (OECD, 2021a) ile gelir üzerinden alınan vergiler için ve bir diğeri de KDV'nin çevrimiçi mal ve hizmet satışlarına dayatılmasını ve tahsilatını koordine etmek için net bir standart oluşturmuştur. OECD anlaşmasından kısa bir süre sonra, Avrupa Komisyonu, bir yıl sonra Konsey tarafından kabul edilen Aralık 2021'de AB'de asgari verginin ihdası için bir öneri sunmuş ve İkinci Sütun (Konsey Direktifi (AB) 2022/2523) 31 Aralık 2023'te AB'de yürürlüğe girmiştir. Sonuç olarak, AB Üye Devletlerinde faaliyet gösteren ÇUŞ'lar artık en az %15'lik asgari bir nitelikli kurumlar vergisi oranına tabidir. Bu yasa iki aşamada gerçekleşecek ve Geliri Dahil Etme Kuralı (GDEK) bu yıl uygulanırken, Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (YVÖK)'nın başvurusu 2025'e ertelenmiştir. Avustralya, Japonya, Norveç, Güney Kore, Birleşik Krallık ve diğerleri de 2024'te İkinci Sütun'u yürürlüğe koymuştur.

İki Sütunlu Çözüm Beyanı

OECD, dijital vergilemenin karşısındaki zorlukların çözümü için ÇUŞ'ların birden fazla ülkede faaliyette bulunmalarından dolayı ortaya çıkacak vergi rekabetinin ülkeler tarafından şeffaf, tarafsız ve tutarlı halde yürütülmesini sağlayan İki Sütunlu bir çözüm beyanı sunmaktadır. GloBe Kurallarına yer veren Sütun 2'nin yanında Sütun 1'den de bahsedilecektir.

OECD vergilendirmeyi kurallaştırırken matrah aşındırmayı önlemeye yönelik asgari oranın altında vergiye tabi olan belirli ilişkili kişi ödemeleri üzerinden vergi alınmasını sağlayacak taban (eşik) tutarları, konsolide karlar üzerinden ve belirli bir döviz kuru ile tüm ülkeler için standart hale getirmektedir. Gelir eşikleri, ÇUŞ' Grubunun Konsolide Finansal Tablolarında bildirilen konsolide geliri dikkate alır. OECD'ye göre Konsolide Kar, çok uluslu şirketlerin karının belirlenmesinde yabancı şube faaliyetlerinden doğan kazançların da tek bir İşletme tarafından belli bir standart kapsamında Uluslararası Kabul Edilebilir Finansal Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanması ile elde edilen kardır (OECD, 2020, s.47).

Sütun 1

Sütun 1, en büyük ve en karlı çok uluslu işletmeler açısından vergi haklarının ülkeler arasında daha adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamayı amaçlamıştır. Bu şekilde herhangi bir devletin yargı alanları içerisinde fiziksel bir varlıkları olup olmadığına bakılmaksızın faaliyette bulunan ÇUŞ'ların ana ülkeleri

dışındaki karlarının bir kısmı üzerindeki vergi haklarının, ticari faaliyette bulundukları pazar ülkelerine ve yargı bölgelerine yeniden tahsis edilmesi sağlanmaktadır (OECD, 2024a, s.3). ÇUŞ'ların ana ülkelerinin dışındaki bu karları, "A Miktarı" olarak ifade edilmekte ve Sütun 1 için ana müzakere konularından biri bu "A Miktarının" tespitinde uzlaşmaya varılması olmaktadır. Özellikle, küresel geliri 20 milyar avronun üzerinde ve %10'un üzerinde olan ÇUŞ'lar yeni kurallar kapsamında olacak ve %10 eşliğinin üzerindeki kârın %25'i yeni bir formül yaklaşımı kullanılarak ÇUŞ'ların ana faaliyet gösterdikleri ülkelere yeniden tahsis edileceği belirtilmektedir (Kostić ve Navarro, 2023, s.842).

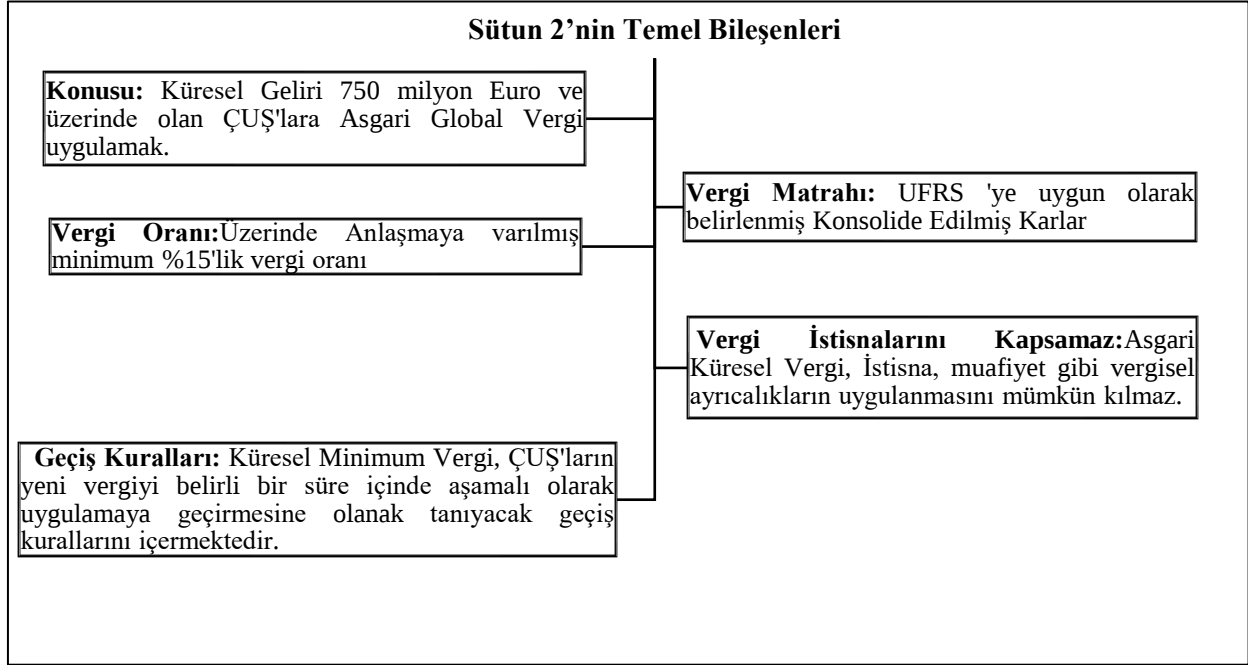
Sütun 1 ayrıca bir başka müzakere konusu olan ve B miktarı şeklinde ifade edilen, emsallere uygunluk ilkesinin basitleştirilmiş ve akıcı bir şekilde ülke içi bazı temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanabilmesini esas alan bir miktarın da çok taraflı çözümüne odaklanmış, bu şekilde transfer fiyatlandırması yoluyla matrahların aşındırılmamasını amaçlamıştır. OECD (2024a, s.3)'ye göre, B Tutarı, uyumu ve denetimi basitleştirmeyi, böylece vergi kesinliğini artırmayı ve rutin pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin yol açtığı orantısız sayıda anlaşmazlığa karşı bir çare olarak tartışma risklerini azaltmayı amaçlamaktadır (Kostić ve Navarro, 2023, s.846).

Sütun 1 ile getirilen yeni vergilendirme hakkının ÇUŞ'lara uygulanması için sözkonusu vergi eşiği, GSYİH'sı 40 milyar Euro'nun altında olan daha küçük devletler için azaltılarak belirli durumlarda zorunlu bağlayıcı tahkim hükümlerinden vazgeçme konusunda gelişmekte olan ekonomilere özel kurallar uygulanabilecektir (OECD, 2021, s.157).

Sütun 2

OECD, uluslararası vergilendirme sorunlarını çözüme kavuşturmaya yönelik yapısal önerileri içindeki en önemli mimari bileşenin Sütun 2 olduğunu vurgulamaktadır (OECD, 2021, s.156). Sütun 2, gelişmekte olan ekonomilere, özellikle belirli yüksek riskli ödemelerde tamamlayıcı bir vergi alma hakkı tanımaktadır. OECD (2021, s.157), ortalama olarak, düşük, orta ve yüksek tüm gelir seviyelerine sahip ülkelerin Sütun 1, nedeniyle vergi gelirlerinin artacağını tahmin ediyor. Ancak, bu kazançların düşük gelirli devletler için daha büyük olması (mevcut kurumlar vergisi gelirlerine göre) beklenmektedir. Buda Sütun 2 kuralları için ülkeler arasında ayrı bir denge sağlama motivasyonu oluşturmuştur. Bunun için gelişmekte olan ülkeler üzerindeki yabancı yatırımı çekmeye yönelik aşırı cömert vergi teşvikleri sağlama baskısını hafifletmeye yönelik öneriler sunulmasını sağlamıştır.

Şekil 1: Sütun 2'nin temel bileşenleri



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Sütun 2 birbirine kenetlenen iki ulusal birincil kuraldan, bu kuralların tam olarak uygulanmasını sağlamak amaçlı ikincil bir geçiş kuralından ve Çifte Vergilendirme Anlaşmalarına dayalı tek bir uluslararası kuraldan oluşmaktadır.

Birinci kural; gelirin dahil edilmesi (GDE) çok uluslu şirketlerin yurtdışı kuruluşlarından dolayı düşük vergilendirilmeleri karşısında Ana Kurumun bulunduğu ülkeye tamamlayıcı bir vergi koyma yetkisini içermektedir (Income Inclusion Rule-IIR). Bu kural ile kurumların vergi yüklerini düşürmek ya da hiç vergi ödememek şeklinde bağlı kuruluşları aracılığıyla gerçekleştirdikleri faaliyetler beklentilerini karşılamayıp ana kurumun bulunduğu ülkede vergilendirilmeleri sağlanacaktır (Kapsayıcı Çerçeve m.2.1).

İkinci kural ise, Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralıdır (YVÖK) (UTPR- Undertaxed Payment Rule). Bu kural, ana kurumun bulunduğu ülkede tamamlayıcı bir vergi uygulanmadığı durumlarda (yani GDE'nin uygulanamaması durumunda), ana kurumun düşük gelir/kurumlar vergisinin kapsamının dengeli ayarlanmasını ve matraha ilişkin indirimlerin kabul edilmemesini içermektedir. Kısaca GloBE olarak adlandırılan bu iki kural, ÇUŞ'ların vergilendirilmesini uluslararası yargısal çözüme kavuşturmaktadır. Öncelik Ana kurumun bulunduğu ülkede tamamlayıcı bir vergi uygulanmasıdır (Kapsayıcı Çerçeve Madde 2.4).

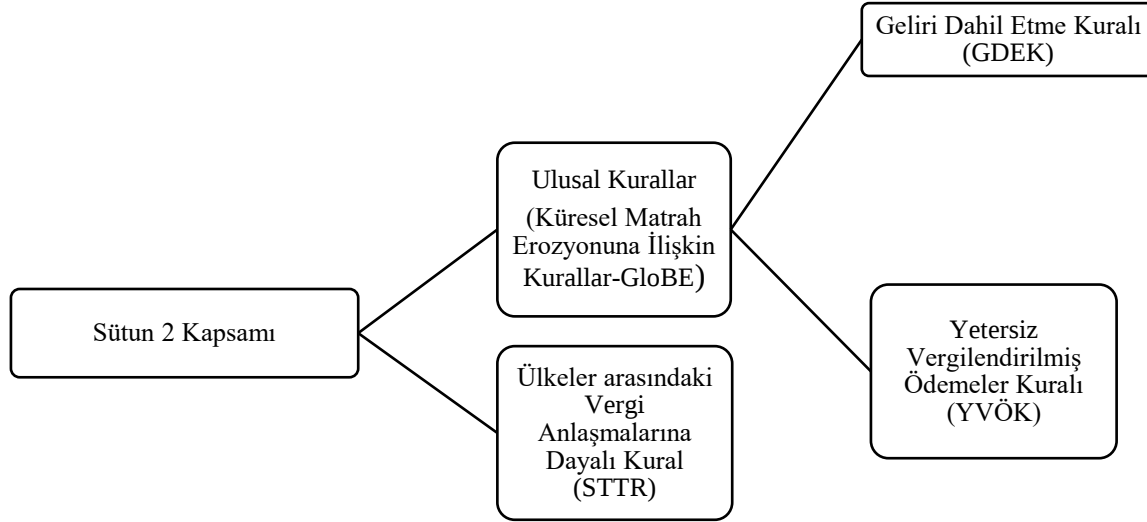
GDEK ve YVÖK’den birinin uygulanamaması durumunda bunlar arasında geçişi sağlayan ve kuralların uygulanmasını denetim altında tutan bir de ikincil nitelikte bir geçiş kuralı (Kapsayıcı Çerçeve Madde 9) söz konusudur. Geçiş kuralı, ÇUŞ’lar grubunun düşük vergili ülkelerdeki gelirlerinin tam olarak kapsama alınamaması durumunda “GDEK ve YVÖK” ya geri dönüş olarak uygulanan ikincil bir kuraldır. Bu kural, bağlı iştiraklerin bulundukları devlette vergiden muaf olma durumlarında geçerli olup; kural ile ana yargı alanındaki yüksek vergi gelirlerine karşılık iştirakleri aracılığıyla ÇUŞ’ların kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu ülkedeki vergi yüklerini dengeleyebilmelerine olanak tanınmış olur. Kuralın uygulanması, asgari oranın altında bir oranla yerel düzeyde vergilendirilen bir bağlı şirketin geliri elde ettiği yerde bu gelirden muaf tutulması yerine Ana Kurumun bulunduğu Devlette bu gelirin indirim konusu yapılmasına izin verilmesi yoluyla GDE kuralını desteklemektedir. Bu kural aynı zamanda iştirakler bünyesinde yer almayan taşınmaz mallar için de geçerlidir.

GDEK, minimum oranın altında bir efektif vergi yüküne tabi olan yetersiz vergilendirilmiş Ana Kurumlara ilave bir vergi yükler. Bu kuralın uygulanmaması durumunda YVÖK ile GDEK’nin uygulanması sağlanır. Bu kural vergilendirilmeyen Ana Kurumların vergilendirilmesini sağlamaya yönelik bir geri dönüş görevi görmektedir. Dünyadaki tüm ülkeler GDEK’yı tanıtırса kuralın uygulanamaz olması mümkün olabilir. Ülkeler GDEK’nı tanıtmazsa, YVÖK’nın geçerli olması mümkün olabilir. Birlikte ele alındığında, GDEK ve YVÖK, kapsamdaki tüm ÇUŞ’lar Gruplarının, faaliyet gösterdikleri yargı alanlarındaki rutin getiriye aşan karları üzerinden asgari düzeyde vergi ödemesini sağlamak için sistematik bir çözüm sağlar. Bununla birlikte, bu kuralların amaçlanan uygulamalarına ilişkin çifte vergilendirme sorunu endişe yaratmaktadır. Bu sorun diğer yargı alanında ortaya çıkan gelirin çifte vergilendirilmesini ortadan kaldırmak için muafiyet yönteminin (kredi yöntemi yerine) benimsediği ikili Vergi Anlaşmaları’nın yürürlükte olduğu durumlarda ortaya çıkabilmektedir. GloBe Kuralları gereği, Vergi Anlaşmasında muafiyet kapsamında olan bir gelirin, Ana kurumun bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesi kolaylaştırılmış olmaktadır.

GloBe Kurallarının uygulanabilmesi için ÇUŞ’lerin geçmiş dört yıl içinde en az iki hesap dönemi yıllık konsolide gelirinin 750 milyon EUR ve üzerinde olması gerekmektedir (Madde 1.1.1.). Bu durumda şirketler grubunun minimum %15 oranında efektif vergi yüklerinin olması sağlanmaktadır. 750 milyon Euro gelir eşiğinin hesabında geçmiş dört yıla bakılmakta olup, cari yıl dikkate alınmamaktadır. Bu şekilde ilgili ÇUŞ için mali yılın başında GloBe Kuralına tabi olup olmayacağı belli olabilmektedir (OECD, 2024, s.19). Bu kural ülkelerin kurumlar vergisi kanunlarını değiştirmelerine yol açacak bir öneri içermeyip, sadece asgari vergiyi kabul ettiklerini gösteren bir düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır. GloBE kuralları ile ÇUŞ’ların vergilendirilmesine küresel eşgüdümlü bir iş birliği ile çözüm getirilmeye çalışılmaktadır.

Bu iki ulusal kuralın dışında bir de OECD'ye üye olma gereği bağlayıcı olan çifte vergilendirme anlaşmalarına dayalı “vergiye tabi olma kuralı” bulunmaktadır. Bu kurala göre, gelirin elde edildiği kaynak ülkeye, minimum oranın altında vergilendirilen belirli birtakım ödemeler için sınırlı bir şekilde tevkifat yoluyla vergilendirmeye izin verilmektedir.

Şekil 2: Sütun 2 kapsam



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

GloBE kuralları üyeleri, kurumlar vergisi mevzuatlarında “Yurtiçi Asgari Tamamlayıcı Vergi” ye ilişkin bir değişiklik yapma yükümlülüğünde bırakmaktadır. Bu vergi, bir yargı alanındaki ÇUŞ’lar grubunun karlarının üzerindeki vergi yükünün kurucu ülke tarafından %15 oranında olmasını garantileyen ve böylece diğer yargı bölgeleri tarafından bu tür karlarla ilgili ilaveten bir vergi alınmasını önleyen asgari bir vergidir (OECD, 2021b, s.64).

Küresel konsolide gelir eşiğinin dışında Sütun 2 bir de asgari istisna (De Minimis) kuralı maddesi içermektedir (Model Kural Madde 5.5. ve KVK ek madde 17/e). İlgili maddeye göre birtakım şartları sağlaması durumunda ÇUŞ’ların bazı bağlı iştiraklerinin kazancı asgari tamamlayıcı vergiden istisna tutulmakta %15 oranı %0 kabul edilmektedir.

Buna göre mevcut veya önceki iki hesap dönemi içinde (Madde 5.5.1):

1. Bağlı iştirakin bulunduğu ülkede Ortalama Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştirilen Kuraldan elde edilen gelir miktarı 10 milyon Euro'dan az ise; ve
2. İştirakin bulunduğu ülkenin Ortalama Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştirilen Kurala göre hesaplanan gelir veya kayıp 1 milyon Euro'dan az ise ilgili bağlı ortaklık istisna kapsamında kabul edilmektedir (OECD, 2021b, s.32).

Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştiren Kurallar Hiyerarşisi: Yukarıdan Aşağıya Yaklaşımı

GDEK ve YVÖK'na bakıldığında, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYKK) gibi birer vergi güvenlik müessesesi işlevi görmektedirler ve GloBe Kuralları içerisinde birbirine kenetli iki önemli kural olarak ülkelerin vergi mevzuatlarını bağlamaktadır.

GloBe kuralların amacı, ÇUŞ'ların aşırı karlarının başka ülkelere aktarılarak vergi dışı bırakılmasını önlemektir ve bunu da bağlı kuruluşların bulunduğu ülkelere asgari %15 tutarında bir tamamlayıcı vergi uygulatarak gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Dolayısıyla vergilendirme mekanizmasının işlevsel kılmak için öncelikle ÇUŞ'ların ana kurumunun bulunduğu ülkede GloBe Kurallarının kabul edilip edilmediği konusu standart bir matrah belirlenmesi ve asgari global vergi alınabilmesi için önemlidir. Belirtilen bu dört farklı kural, Ana kurumun ve bağlı kurumların yerleşik oldukları ülkelere göre bir öncelik sırasıyla uygulanmaktadır. Buna ilişkin vergilendirme ve kuralları aşağıda şematize edilmeye çalışılmıştır.

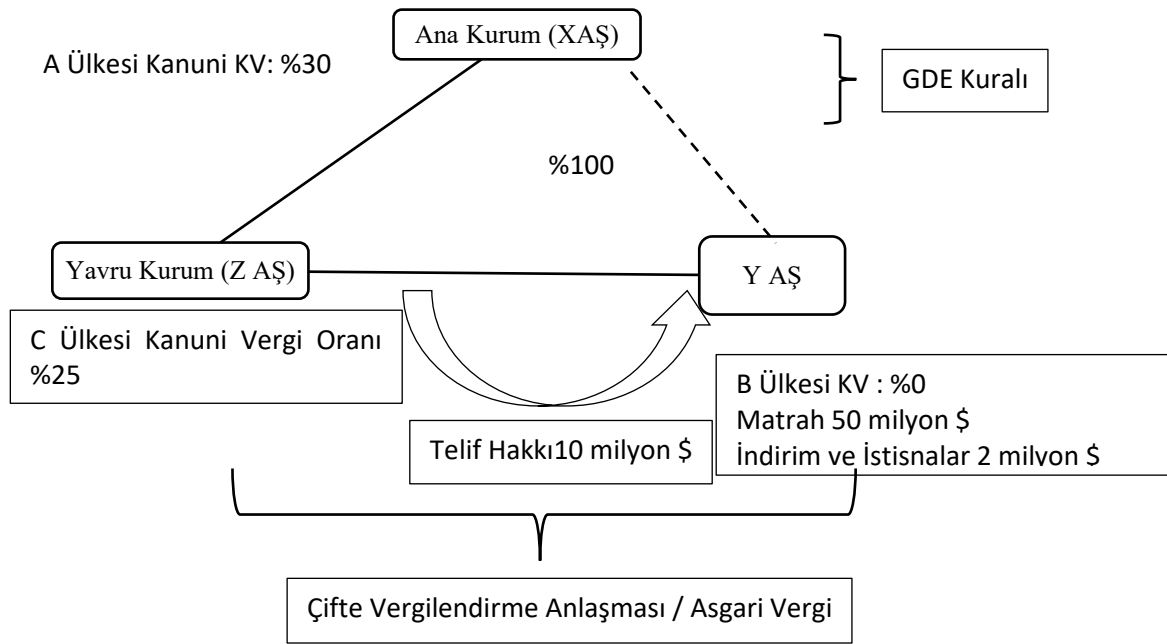
Çifte vergilendirme anlaşmalarına dayalı asgari vergi kuralı (STRR)

Sütun 2, üye ülkelere kendi aralarında yapacakları anlaşmaya dayalı tamamlayıcı bir vergi uygulamak için önemli bir yetki vermektedir. Bu kural gereği, Ana Kurumun bulunduğu ülkede Sütun 2'ye ilişkin kuralların uygulanıp uygulanmadığına bakılmaksızın tüm bağlı kuruluş ve iştiraklerin bulunduğu devletlerden tamamlayıcı bir vergi toplama izni vermektedir. Bu kapsamda öncelikle ülkeler arasında bir çifte vergilendirme anlaşması varsa anlaşmaya dayalı olarak uygulanacak ilk vergi bu asgari vergi olmaktadır. Bu vergi Ana Kurumun yerleşik olduğu ülkeye, bağlı kurum ve iştiraklerinin belirli sınır ötesi ödemelerinde %9'un altında olmayacak şekilde bir nominal vergi oranıyla vergi tahsili yetkisi sağlamaktadır. Bu asgari vergi, tüm grup içi hizmet ödemeleri de dahil olmak üzere faiz, telif hakları ve

listelenen diğer belirli ödemeleri kapsamaktadır (OECD, 2023, s.15). Bu oranın hesaplanmasında OECD, efektif vergi oranını değil, nominal (kanuni) oranı esas almıştır².

Bu şekilde en sonunda Ana Kurum’un bağlı olduğu ülkede hesaplanan “Tamamlayıcı Vergi” den iştirakler nedeniyle alınan bu tamamlayıcı vergi mahsup edilmektedir. Yukarıdan aşağıya yaklaşımına göre, çifte vergilendirme anlaşmasına dayalı olarak alınan bu tamamlayıcı vergi GloBe kurallarından önce gelmektedir.

Şekil 3: Gayrimaddi hakların anlaşmaya dayalı asgari vergilendirilmesi ve GDE kuralları



Kaynak: Chand ve Romanovska, 2020

Örneğe göre bakıldığında ÇUŞ’lar Grubunun Kurucu şirketi X AŞ, A Ülkesinde yerleşiktir ve A Ülkesinin kanuni kurumlar vergisi oranı %30’dur. Bu ÇUŞ’lar Grubu Konsolide Gelir Eşiği olan 750 milyon Euro’yu aşmıştır. Bu şirketler Grubunun B Ülkesinde sermayesinin tamamı X AŞ’ye ait olan Y AŞ faaliyet göstermektedir. B Ülkesinde kurumlar vergisi uygulanmamaktadır. Denizaşırı topraklar olarak ifade edilen ada ülkelerden biri olan C ülkesinde ise %100’üne Y AŞ’nin sahip olduğu Z AŞ bağlı ortaklığı

² Efektif Vergi Oranı, istisna, muafiyet, indirimler sonrası ödenen verginin gelire olan oranını ifade etmektedir. Bu oran Kurumlar Vergisi Kanununda “vergi yükü” olarak kullanılan kavrama karşılık gelmektedir. Nominal vergi oranı ise, uygulanan kanuni oran demektir. Nominal oran ifadesinde istisna, indirim, muafiyetlerin dikkate alınması söz konusu değildir, bu uygulamaların fazla olması durumunda efektif vergi oranı ile nominal vergi oranı arasındaki fark artar. İstisna, muafiyet, indirimlerden yararlanma imkanına sahip olunması kanuni(nominal) vergi oranlarının efektif vergi oranlarına daha yakın gerçekleşmesini sağlayacaktır.

bulunmaktadır. Burada konuyu basitçe anlatabilmek için X ve Z AŞ'nin efektif vergi oranları ile yasal vergi oranlarının aynı olduğu ve üç ülkenin de Sütun 2 kurallarını kanuni olarak kabul ettiği varsayılarak kural hiyerarşisi açıklanmaya çalışılacaktır.

Bağlı İştiraklerden Y AŞ'nin tek geliri, C Ülkesindeki Z AŞ'den aldığı telif ödemeleridir. Ülkenin vergi kanunlarında teliflerden sağlanan gelirlerin istisna kazançlardan olduğu varsayılırsa bu ülkede şirketler grubunun vergi yükü %0 olmaktadır. Bu durumda öncelikli olarak C ülkesine, Z AŞ'nin vergi ödememek amacıyla B Ülkesine aktardığı telif kazançları nedeniyle “ taraflar arası çifte vergilendirme anlaşmalarına dayalı asgari %9 oranında bir vergilendirme hakkı” doğmaktadır.

Buna göre C Ülkesinin öncelikli olarak $10.000.000 \$ \times 9\% = 900.000 TL$ vergiyi bir tamamlayıcı vergiyi, B ülkesinin yapacağı tevkifat yoluyla vergileme ile tahsil hakkı doğmaktadır. Bu durumda B ülkesindeki Y AŞ'nin

Efektif Vergi Yükü: $900.000 \$ / 50.000.000 \$ = 1,8\%$ olacaktır.

Arada vergi anlaşması varsa öncelikli olarak telif kazançlarına uygulanacak asgari %9'luk tamamlama vergisinden sonra sıra Sütun 2'nin birbirine kenetli iki kuralını içeren GloBe Kurallarının uygulanmasına gelir.

Geliri dahil etme kuralı (GDEK)

Kurallar hiyerarşisinde gayri maddi varlıklara öncelikli olarak uygulanması gereken ve Ana Kurumun bulunduğu ülkede tevkifat yoluyla tahsil edilen %9'luk asgari vergiden sonra ikinci olarak geliri dahil etme kuralının uygulanması gerekmektedir. Bu kural GloBe kuralları kapsamında ise öncelikli bir yer teşkil etmektedir. ÇUŞ'ları vergilendirmek için dört olası yerin varlığından söz edilmektedir: hissedarların ikametgahı, ana şirketin ikametgahı ve menşe ve hedef ülkeler (Devereux, Auerbach ve Keen, 2021, s. 128). Bu kural “ikamet esaslı” bir vergileme anlayışı taşımaktadır ve vergiye tabi tutmak istediği matrah hedefi, düşük vergi uygulayan ülkelere aktarılan karlardır. Bu ise vergilendirme önceliğini Ana Kurum'un bulunduğu ülkeye vermektedir ve bu öncelikle birlikte asgari %15 oranında bir kurumlar vergisi alınmasını sağlamaktadır. Buna göre yukarıdaki örnekten devam edildiğinde;

GloBe Kurallarını kabul eden ana kurum X AŞ'nin bulunduğu A Ülkesinde B ve C ülkelerindeki gelirin dahil edilmesini içeren GDEK uygulanacaktır. Bunu ise Y AŞ'nin efektif vergi yükünü %15'e tamamlayarak gerçekleştirmek gerekecektir.

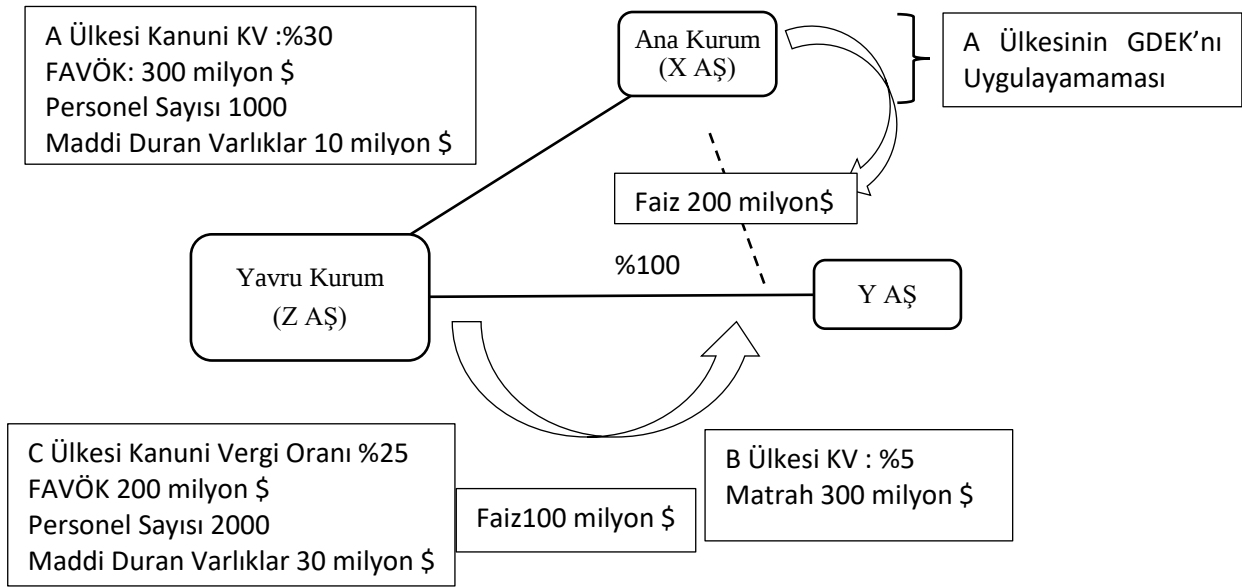
$\%15 - \%1,8 = \%13,2$ oranında bir verginin tamamlayıcı vergi olarak Y AŞ'ye uygulanması yoluna gidilecektir. Y AŞ'nin indirim ve istisnalar düşüldükten sonra vergi matrahı: 50.000.000 \$ - 2.000.000 \$ = 48.000.000 \$ olacak

GDEK gereği A Ülkesine 48.000.000 \$ X $\%13,2 = 6.336.000$ \$ tutarında bir vergi geliri ortaya çıkacak ve bu gelir B ülkesinden A Ülkesine aktarılacaktır.

Yetersiz vergilendirilmiş ödemeler kuralı (YVÖK)

Bu kural GDEK uygulanmadığında işletilen, bu şekilde GDEK'na dönüş sağlayan bir kuraldır. Kural, Grup içi ödemelerdeki indirimlerin sınırlanması veya dengeli bir artırımı ayarlama ile KEYKK mekanizmasının tam tersi bir uygulaması ile yürütülmektedir.

Şekil 4: YVÖK'na göre tamamlayıcı vergi



Kaynak: Chand ve Romanovska, 2020

YVÖK'nın uygulanması Şekil 4 üzerinden açıklanmaya çalışıldığında öncelikle kuralın GDEK'na dönüş sağladığı bilinmektedir. Kuralın uygulanması için Sütun 2 madde 5.1.1'e göre öncelikle ülkelerdeki vergi yüküne bakıldığında birbirine bağlı kuruluşlar olan Z ve X AŞ tarafından B Ülkesindeki Y AŞ'ye aktarılan faiz gelirleri bulunmaktadır. Buna göre ülkedeki vergi yükü:

$$\text{Kurumlar Vergisi} = 300.000.000 \times \%5 = 15 \text{ milyon \$}$$

Vergi Yüğü= 15milyon \$ / 300 milyon \$= %5'tir.

Bu durumda madde 5.2.1'e göre tamamlayıcı vergi oranı: %15-%5= %10 olacaktır.

B ülkesindeki Y AŞ için tamamlayıcı vergi miktarı: 300.000.000 \$ x%10 = 30 milyon \$. Bu 30 milyon \$ tutarındaki tamamlayıcı verginin B Ülkesinden A ve C Ülkelerine YVÖK'na göre aktarılabak vergi tutarı şirketlerin yatırım için temin ettikleri personel sayısı ve maddi duran varlıklarına göre belirlenecek tamamlayıcı vergi oranı Sütun 2 madde 2.6.'ya ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na 7524 sayılı Kanunun 43'üncü maddesiyle eklenen Ek Madde 7'nin 8'inci fıkrasına göre aşağıdaki formüle göre belirlenmektedir:

$$\begin{aligned} & \%50 \times \frac{\text{Herhangi bir devletteki personel sayısı}}{\text{Şirketler Grubunun tüm ülkelerdeki personel sayısı}} \\ & + \%50 \times \frac{\text{Herhangi bir ülkedeki maddi duran varlıklar}}{\text{Şirketler Grubunun Tüm Ülkelerdeki Maddi Duran Varlıkları Toplamı}} \end{aligned}$$

$$\text{YVÖK'na göre dengelenmiş vergi oranı (A Ülkesi): } \%50 \times \frac{1000}{3000} + \%50 \times \frac{10.000.000}{40.000.000} = \%29,5$$

$$\text{YVÖK'na göre dengelenmiş vergi oranı (C Ülkesi): } \%50 \times \frac{2000}{3000} + \%50 \times \frac{30.000.000}{40.000.000} = \%70,5$$

Bu durumda A Ülkesi 30 milyon \$ x%29 = 8.850.000 \$

C Ülkesi 30.000.000\$ x %70,5 = 21.150.000 \$ tutarındaki geliri ilave vergilendirecektir.

YVÖK'nın uygulanmasıyla (Sütun 2 madde 2.4.1)

A Ülkesinin tamamlayıcı vergi geliri 8.850.000 \$ x %30 = 2.655.000 \$

C Ülkesinin tamamlayıcı vergi geliri 21.150.000\$ x %25= 5.287.500 \$ olacaktır.

Bakıldığında Sütun 2'nin Küresel asgari vergilendirmeyi gündem maddesi haline getirdiğı, özellikle işletme kârlarının vergilendirilmemesi olmak üzere agresif vergi planlamasıyla mücadele etmeyi amaçladığı, ancak genel olarak vergi hakları dağılımını değıştirmeden gerçek yatırım ve faaliyetler için uluslararası vergi rekabetini sınırlamayı hedeflediğı ifade edilerek bu şekilde yeni bir "uluslararası vergi sistemi" çalışması olup olmayacağının anlaşılmasının zamana ihtiyaç duyduğı belirtilmektedir (Schön, 2021, s. 29).

LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Dijitalleşme süreci ve sürecin yaşattığı vergilendirme sorunları 2000’li yıllardan itibaren araştırma konusu yapılmaktadır. Bu çalışma ile odaklanılan literatür, OECD’nin BEPS müdahaleleri neticesinde izlenen yolun anlaşılmasına katkı sağlayan çalışmaları içermektedir. Dijitalleşme süreci ve bu süreci izleyen temel vergilendirme sorunu ÇUŞ’ların karlarını düşük vergi oranı uygulayan ülkelere aktarması yoluyla yerleştiği olduğu ülkelerin uğrayacağı vergi kaybı ve ortaya çıkan zararlı vergi rekabeti sorunu üzerine olmuştur. Başlangıçta ele alınan ÇUŞ’lar dijital şirketlerin uluslararası ticarete yarattığı vergi rekabeti ve olumsuz etkileriyle (Devereux ve Vella, 2017, s.94-95) bugün artık bu sorun sadece dijital şirketlerin değil dijital araçları kullanan tüm sektörlerdeki ÇUŞ’lar sorunu olmaktadır. Bu sorun çerçevesinde literatüre taşınan konular özellikle Sütun 2’nin önerdiği Global Asgari Kurumlar Vergisi ve yarattığı vergi gelirleri üzerindeki etkileri gibi nicel araştırmalar içermekle birlikte (Fei, Moltoni ve Romeo, 2021); verginin uygulamasının vergi sistemlerindeki yasalaşması ve sistemde bu uygulamadan etkilenecek diğer yasal düzenleme gerekliliklerinin neler olduğu ve nasıl olması gerektiği konusunu ele alan nitel çalışmalar olmuştur. Bakıldığında yeni bir konu olduğu için ve birçok ülke vergi sistemlerine Sütun 2’yi henüz entegre sürecinde olduğu için bu alandaki araştırmacıları geleceğe yönelik çok verimli bir çalışma konusu beklemektedir. Sütun 2’ye geçmiş olan gelişmiş Batı’da ise asgari kurumlar vergisi bilim çevresince çalışılmaya başlanmıştır. Hebous ve Mengistu (2024, s. 30) asgari kurumlar vergisi uygulamasının vergi sistemlerinde uygulanan kiralar üzerinden alınan vergiler ya da nakit akış vergileri gibi vergilerin vergilendirme biçimleri arasındaki eşdeğerlilik ile kurumlar vergisinde borç ile finansman ya da özkaynaklarla finansman arasında dengeyi ifade eden vergi kaynaklı borç-özkaynak sapması sorununu bozduğunu, yatırımları etkilediğini ileri sürerek, asgari kurumlar vergili ve vergisiz varyasyonlarla asgari verginin politika etkilerini tartışmışlardır. Asgari vergi öncesinde, özkaynak ödeneği ve nakit akışı vergisi arasındaki eşdeğerliği (net bugünkü değeri cinsinden) açıkça belirlemişlerdir. Asgari kurumlar vergisi kapsamına girmeyen normal kurumlar vergisi uygulayan işletmelere göre ÇUŞ’ların daha avantajlı olduğunu özetlemişlerdir. Yapılan nicel çalışmalardan biri olan Rapor (Fei, Moltoni ve Romeo, 2021) Sütun 2’nin kabulünün ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerini artıracaklarını öngörmekle birlikte bu öngörüü de 1995-2017 yılları arasında 22 Avrupa Ülkesindeki kurumlar vergisi oranları ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi analiz etmişler ve bu analiz sonucunda Sütun 2’nin homojen vergi oranı nedeniyle daha az rekabetçi vergi rejimlerinin vergi tabanını artırmasının muhtemel olduğu sonucunu öngörmüşlerdir. Bu nedenle Sütun 2’nin ülke uygulamalarının hükümetlerin bir politika aracı olarak özel sektörün gelişimine zarar vermeden nasıl kullandıklarının izlenmesinin önemli olduğunu vurgulamaktadırlar (Fei, Moltoni ve Romeo, 2021, s. 25).

Sütun 2'nin ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerinde yasal bir zemine oturtulmasının gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerine katkı sağlayacağı öngörülmektedir, bu öngörüye Endonezya'da yapılan bir çalışma katkı sağlamaktadır. Tambunan (2020) yaptığı nitel çalışma ile OECD Danışmanı, Küresel Vergi Politikası Merkezi Başkanı Viyana İşletme ve Ekonomi Üniversitesi gibi uzmanlarla yapılan mülakatlardan ve Küresel Vergi Politikası Merkezi Viyana İşletme ve Ekonomi Üniversitesi'nin araştırma ortaklarıyla yapılan sanal tartışmalardan birincil veri oluşturarak; Endonezya vergi makamları, vergi danışmanları ve kitle iletişim araçları tarafından yapılan çeşitli yayınlardan elde ettiği ikincil verilerden yararlanmıştır. Çalışma ile Sütun 2'nin uygulamasının ülke gelirlerine katkı sağlayabilmesi için devletin dijitalleşme sürecine ilişkin önlemlerini tamamlaması gerektiği, Endonezya vergi dairesinin hala uğraşması gereken bir ödev listesinin olduğu, bunların başında yeni karmaşıklığa uygun yasal uygulama düzenlemesini ve teknik rehberini yeniden formüle etmesi gerektiği gelmektedir. İkincisi, dünya çapındaki faaliyetlere göre vergi tahsisine geçilmeden önce, ülkelerin kendi egemenlik sahaları içindeki işletmenin ticari faaliyetinin ne olduğunu belirlemesinin önemli olduğu bu şekilde vergi haklarının tahsisinden önce karın bu ticari faaliyetlere göre vergilendirmede nasıl bir değişiklik yarattığının daha kolay anlaşılır olacağı ve Vergi dairesinin, ticari faaliyetler raporlama sisteminin yeni hesaplama yöntemine uyarlanabilir mevcut temel vergilendirmeyi geliştirmesi gerektiği belirtilmiştir. Üçüncüsü, vergi dairesinin, iç ve dış çevresinin dinamik değişimini takip etmek için bir kuruluş ve birey olarak kapasitesini geliştirmesinin gerekliliği ve dijital çağa ayak uydurmayı sağlayacak şekilde veritabanı sistemini yönetebilmesi gerektiğini önermektedir.

İncelenen bir diğer çalışma ile Raddenbach (2022), 1960 Model Sözleşmesinden Sütunlu Çözüm Beyanlarına kadar OECD'nin müzakereci uluslararası hukuka kaynak olmasına nasıl bir değişime uğradığını ortaya koymuş, günün şartlarının uluslararası ekonomik rekabette ülkeleri bir arada hareket etmeye daha mecbur kıldığını, OECD Sözleşmelerinin tavsiye niteliğinde olmayıp uluslararası ekonomik barış için ulusal hukuklarca yasalaşma sürecine girdiğini belirtmiştir. Dünyanın çok kutuplu hale gelmesi neticesinde gücün de daha eşit bir şekilde dağıtılması ile küreselleşmenin hızının katlanarak artması ve vergi sorunlarının tek başına veya küçük gruplar halinde hareket eden devletler tarafından çözilemeyen küresel sorunlara dönüşmesine katkı sağlaması şeklinde iki belirleyici özelliği barındırdığını ifade ederek Sütun Beyanlarını küresel kar aktarımları yoluyla oluşan matrah erozyonuna uluslararası zorunlu bir çözüm görmektedir. Sütun Beyanlı Çözüm önerilerinin ulusal hukukun dışında uluslararası izlenebilirliğinin olması büyük devletlerin diğer ulusal ekonomiler üzerindeki etkilerini artırabileceği bir diğer çalışmanın ele aldığı bir konu olmuştur. Noonan ve Plekhanova (2022, s. 548)'ya göre, Sütunlu Çözüm Beyanlarının devlet (ve vergi mükellefi) davranışı üzerindeki olası etkisinin, sadece BEPS belgelerinin kuralları çerçevesinde ele alınmayacağı Devlet çıkarları ve kurumların meşruiyet kazanımlarının bir gereği olarak büyük ekonomilerin ülkelerin Sütun Beyanlı Çözümlerine müdahale etmelerinin muhtemel olacağı

düşünülmektedir. Devletlerin kararlarının, diğer devletlerin kararlarını etkileyeceği ve onlardan etkileneceği belirtilmektedir. Sütun Beyanlı Çözümleri, OECD kamu otoritesini uluslararası vergi alanında yeni ve potansiyel olarak önemli bir seviyeye yükselteceğini ve büyük yargı alanlarının dünya çapında aynı anda yerel vergi sistemleri üzerindeki etkisini artıracaklarını ileri sürmektedir. Bu durumun gelişmiş ülkelerin dünyanın vergi politikası üzerindeki artan etkisinin yanında meşruiyet endişelerini de gündeme getirmesi sorununa yol açacağına işaret edilmektedir. Meşruiyet endişesi, bazı ülkeleri diğer ülkelerde uygulanan vergilerin hesaplanan vergiden mahsup edilmesi konusunda sorun yaratacağı Spengel ve Ludwig (2021, s. 22) tarafından da vurgulanmıştır

Sütun 2'ye ilişkin kuralların uygulanmasını hukuki olarak ele alan bir başka çalışmada ise (Chand, Alessandro ve Kinga, 2021), Sütun 2'nin ulusal kurumlar vergisi kapsamında geçerli olan örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi diğer güvenlik önlemlerini uluslararası şirketler açısından önemsiz hale getireceği ifade edilmektedir.

Haitao, Mingxing ve Yunzhen. (2023, s. 41), Sütun 2 kurallarının tasarımının, yasal biçim açısından küresel eşitlik yarattığını ve özellikle gelişmekte olan ülkelere özen gösterildiğini iddia ediyorlar. Bununla birlikte, Sütun 2 için "herkese uyan tek beden" resmi bir kural ifadesini kullanmışlardır. Bu durumun maddi adaleti bastıracağını ve gelişmekte olan ülkelere zarar vereceğini belirtmekteler. Buradaki odak noktası, tercihli vergi politikalarının nasıl görüleceğidir. Sütun 2 planının özü olan "küresel asgari vergi oranının" belirlenmesi, dünyanın ekonomik kalkınmasının dengesiz olması yüzünden gelişmekte olan ülkeler için yüksek uyum maliyetleri, riskler ve yayılma etkileri göstereceğinden, bu ülkelerde hem teorik hem de pratikte geri kalmış bölgelerdeki ekonomik başlangıçlar ve gelişmekte olan endüstrilerdeki ekonomik kalkınma için genellikle aktif devlet mali desteği gerekli olduğunu belirtmekteler. Ülkelerin vergi tabanlı mali harcamalar biçiminde tercihli vergi politikaları uygulamaları durumunda, vergi yüklerinin sözde "küresel asgari vergi oranı"ndan daha düşük olabileceğini bunun da Sütun 2'nin rafine kurallarıyla etkili bir şekilde dışlanması başarılamazsa, kaçınılmaz olarak ilgili ülkenin mali ve vergi politikası özerkliğine haksız müdahaleye yol açacağı belirtilmektedir. Bunun ise, esasen gelişmekte olan ülkelerin meşru kalkınma hakkını bastırıp ülkelerin vergi rekabetinde dibe doğru yarışmalarına eşdeğer olacağını ve önemli eşitsizliğin sürekli genişlemesine yol açacağını vurgulamaktadırlar. Sütun 2 planındaki önerilerin ve kuralların çoğunun, büyük dijital ekonomi tüketicileri olan ülkeler tarafından yapıldığı noktasında Sütun 2'yi eleştirmektedirler. Çalışmaya göre Çin, geri kalmış bölgelerdeki ve gelişmekte olan endüstrilerdeki tercihli vergi sistemini uygun şekilde değerlendirmeyi ve vergilendirme ile ekonomik büyüme arasındaki uzun vadeli stratejik ilişkiyi bilimsel olarak tasarlamayı amaçlamalıdır. Özellikle Sütun 2'de küresel asgari vergi planı için iki hususun dikkate alınmasını önermektedirler. Birincisi, öncelikli iş alanları dikkate

alınmalıdır. Bir vergi egemeni, belirli bölgelere veya endüstrilere tek taraflı olarak tercihli vergiler uygularsa veya diğer egemenlerle mutabakata varırsa, “küresel asgari vergi”nin hesaplanmasında, tercihli vergiye karşılık gelen vergi yükü dikkate alınmalı ve vergi yükü oranının belirlemesi hesaplama sürecine eklenmelidir, böylece önemli işlere uygulanan önceden belirlenmiş teşviklerin yok sayılmasından kaçınılmış ve yargı yetkisi olmayan diğer tarafların haksız menfaatler elde etmesi önlenmiş olunur. İkincisi, Çin'in yabancı yatırım çekmesi ve işletmelerin “dışarı çıkma” ihtiyaçlarını desteklemesi gerektiğinden, bu planın asgari vergi oranı her ülke tarafından belirlenecek şekilde %15 ile %21 arasında belirlenebilir. Bu arada, grup karları %5'in altında olan işletmelerin küresel asgari verginin uygulama kapsamının dışında tutulmasını önermektedirler.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi eşitliği açısından Sütun 2'ye bakan çalışmaların dışında düşük gelirli ülkeler açısından da küresel vergi eşitliğine odaklanan çalışmalarda bulunmaktadır. Chukwudumogu (2024, s. 2), Sütun 2'nin düşük gelirli ülkeleri daha kötü hale getireceğini, GloBE Kuralları'nın ülkeler arasındaki vergi eşitsizliğini artırarak düşük gelirli ülkeleri bu eşitlikten daha yoksun hale getireceğini vurgulamaktadır.

Johannesen (2022, s. 1), küresel asgari verginin, kâr kaymasından olumsuz etkilenen ülkelerde birkaç olumlu etkiye sahip olacak şekilde tasarlandığını belirtmektedir. Buna göre küresel asgari verginin öncelikle düşük vergi uygulayan ülkelere kar kaydıran firmaların vergi ödemelerini mekanik olarak artırmasını sağlamalı; ikincisi, firmaları kar aktarma faaliyetlerini azaltmaya teşvik etmeli, hükümet gelirini daha da artırmalı ve vergi planlaması için kaynakların israf edilmesini önlemeli; üçüncüsü, uluslararası vergi rekabetinden kaynaklanan politika kısıtlamalarını hafifletmeli ve böylece ülkelerin çokuluslu karları daha yüksek oranlarda vergilendirmesini ve daha fazla yeniden dağıtım yapmasını sağlaması gerektiğini belirtmektedir. İlk gelir tahminlerini, yalnızca ilk mekanizmadan elde edilen gelir kazancını Amerika Birleşik Devletleri'nde yılda yaklaşık 50 milyar dolara ve Avrupa Birliği'nde daha da fazlası bir artışa yol açacak şekilde öngörmektedir. Johannesen (2022, s. 1), yapmış olduğu küresel asgari verginin, uluslararası vergi rekabetinin resmi bir uzlaşısı olarak ulusal vergi politikalarını ve refahını nasıl şekillendirdiğini incelemiştir. Küresel asgari vergiyi diğer tüm uluslararası çözüm arayışlarına göre, yalnızca firma davranışlarını değil, aynı zamanda ulusal vergi politikalarını da uluslararası vergi sistemindeki değişiklikler çerçevesinde “tek bir düzenle” iç politika kararlarının bir sonucu haline getirmesini önemli bir avantaj olarak görmektedir. Yapmış olduğu çalışmada da (2022, s. 1), vergi cennetlerindeki ulusal politika tepkisinin diğer ülkelerin bakış açılarından bir risk oluşturduğunu vurgulamaktadır: Küresel asgari vergi, vergi cennetlerinde koordineli bir vergi oranı artışını tetikleyebileceğini, bunun da diğer ülkelerdeki çok uluslu firmalar için maliyetli olacağını ve bu ülkelerin refahı üzerindeki genel etkinin olumsuz olduğunu ima etmektedir.

Çalışmada, küresel asgari vergi farklı farklı ülkelerle uluslararası vergi rekabeti modelinde incelenmiştir. Johannesen, düşük orandaki küresel bir asgari verginin, vergi oranlarını küresel minimuma yükseltmek durumunda bıraktığı için vergi cennetlerindeki teşvikleri kökten değiştireceğini; bunun da kar aktaran firmalar için ek bir vergi maliyeti yaratacağını ve genel refah etkisinin cennetler dışındakilerde negatif olacağını ifade etmektedir. Buna karşılık, küresel asgari vergi oranı kar kaymasını sona erdirecek kadar yüksek olduğunda refah etkisi açıkça olumludur. Yaptığı analiz ile kâr kaymasının devam ettiği ve sığınakların politikayla ilişkili küresel gelir kazancının bir kısmını ele geçirdiği düşük bir oranda küresel bir asgari vergi getirmenin vergi cennetleri açısından riskli olduğunu vurgulamaktadır.

Bammens ve Bettens (2023, s. 169) yapmış oldukları çalışmada Sütun 2'nin uygulanmasından önce ulusal sistemlerin kendi içlerinde vergi rekabetine hatta dibe doğru yarıya yol açacak uygulamaları tanımlamaları gerektiğini belirtmişlerdir. Onlara göre Sütun 2'nin neyi başarmak istediği veya daha da önemlisi neyi başarması gerektiği tamamen açık olmayıp, BEPS ile mücadele çabalarının bir devamı mı olmalı yoksa daha yüksek hedeflere mi sahip olmalı ve ayrıca 'dibe doğru yarış'ı ele almalı ve böylece zararlı vergi rekabetinde bir taban mı oluşturmali? Ek olarak, vergi rekabeti ne zaman zararlı olarak algılanmalı? Vergi rekabetinin zararlı olmaması için öz varlığı yeterli midir? gibi soruların Sütun 2 un belirli tasarım tercihlerinin uygunluğunun değerlendirilmesinden önce cevaplandırılması gereken sorular olarak ele alınmalıdır. Her durumda, amacı yalnızca BEPS ile mücadele etmekse, o zaman asgari verginin ideal çözüm olmayabileceğini; bunun yerine, KEYKK kurallarının işlerliğini artıracak bir uzantının tasarlanabileceğini önermektedirler.

Sütun 2 aynı zamanda Avrupa Birliği tarafından da genel kabul edilmiş bir çerçevedir. Dourado (2022, s. 600), Sütun 2'nin uygulamasını AB Hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Yakınlık, yardımcı olma, ölçülülük, iç pazar uyumu gibi başlıklarla değerlendirmelerde bulunmuştur.

Literatüre bakıldığında teşvik uygulamalarının yanı sıra asgari kurumlar vergisi uygulanması durumunda kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesinin işlerliği nasıl olacak sorusu da araştırmacıların ilgisini çekmektedir. Theophilou (2022, s. 1), KEYKK “kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'si” olarak belirlenen kontrol oranının asgari kurumlar vergisi ile yeniden kontrol edildiğini belirtmektedir. Oranın dışında çeşitli konularda KEYKK ile asgari kurumlar vergisi uygulamasını mukayese etmiştir.

Sütun 2 Nash Dengesiyle karakterize edilerek oyun teorisiyle açıklanmaya da çalışılmıştır (Hartley, 2019, s. 28; Johannesen, 2022, s. 3; Devereux, 2022, s. 6). Dijital vergi tartışmasında fikir birliğine varmanın önündeki en büyük engelin, değişen kar dağıtım kurallarının doğası gereği sıfır toplamı olmasından

kaynaklandığı bir mahkûm çıkmazına yol açmasıdır. Bir ülke daha fazla vergi hakkı elde ederse, başka bir ülke kurumsal gelirin çifte vergilendirmeye tabi olmaması gerektiği ilkesini ihlal etmekten kaçınmak için bazı haklardan feragat etmek zorunda kalabilecektir. Tek taraflı olarak efektif vergi yükünü artırmaya girişmesi durumunda kalarak ek gelir elde etmeye çalışan bir ülkeye yatırım daha az cazip hale gelir ve bu nedenle daha kötü durumda olabilir. Ancak, tüm ülkeler efektif vergi yüklerini artırmada koordineli davranırsa, yatırım tahsisi etkilenmez (toplam yatırım etkilenebilir) ve herkes kazanabilir. Dolayısıyla koordinasyondan kazanç doğabilir. Bu şekilde Sütun 2, herhangi bir kazananı veya kaybedeni olmayan sıfır toplam bir oyun olarak ifade edilmektedir.

Konunun Türkiye için de yeni bir konu olması ve çok fazla teknik uygulamayı içermesi sebebiyle akademik olarak incelemeye henüz geçilmemekle birlikte Kara (2024, s. 165) çalışmasında GloBe kurallarına detaylarıyla yer vermiştir. Ülkelerin güncel durumlarına yer veren çalışma Türkiye’de asgari kurumlar vergisinin uygulanmaya başlanması durumunda vergi teşvik sisteminden itibaren vergi yükünü etkileyecek indirimlerin, istisnaların yapılacak mevzuat değişikliklerinde dikkate alınmasının önem arz ettiğini belirtmektedir. GloBe Kurallarının kapsamlı bir şekilde ele alınıp uygulama örneklerine yer verildiği bir diğer çalışma ise Vergi Konseyi tarafından yürütülen bir grup raporu olmuştur (Vergi Konseyi, 2024).

METODOLOJİ

Problemin Saptanması ve İçerik Belirleme

Problemin saptanması ve çalışmanın kapsamının belirlenebilmesi için öncelikle dünyayı tek bir Pazar haline getirmiş olan ve teknolojinin gelişmesiyle artık mal ve hizmetlere ulaşımı bir “enter” tuşu kadar yakına taşıyan dijital ekonomi tanıtılmaya çalışılmıştır. Daha sonra bu sürece giriş ve beraberinde ülkelerin her birinin ayrı ayrı düzenlemek zorunda oldukları yeni dijitalleşme sürecine uyumlu politikaların uygulamaya geçirilmesi sürecini kapsayan bir başka süreç içinde neden vergilendirmenin önemli olduğu açıklanmaya çalışılmaktadır. Vergilendirmenin bu süreç içerisinde ülkelerin ele almak zorunda olduğu bir alan olduğu küresel vergi rekabeti açısından önemlidir. Ülkelerin bu konuda rekabeti ortadan kaldırmaları için OECD öncü bir soft-hukuk kaynağıdır. OECD, dijitalleşme sürecinin getirdiği birtakım vergilendirme zorluklarını ortaya koymakla kalmayıp ülkelere bu konuda gerek mevzuat gerekse teknik alt-yapı konusunda da tavsiyelerde bulunmaktadır. Çalışma kapsamında ele alınan konu, OECD’nin mevzuata yönelik düzenleme önerileri çerçevesinde kalmıştır. Burada gerek KDV gerekse Kurumlar vergisi uygulanırken Gelir İdaresinin ihtiyaç duyduğu teknik desteğe ilişkin sorunlara girilmemiştir. ÇUŞ’lar için nerede faaliyette bulunurlarsa bulunsun onları asgari bir vergiye maruz bırakan ve ÇUŞ’ların faaliyette

bulunduğu tüm ülkeler için bir vergi rekabeti tabanı oluşturan düzenlemelere Sütun 2 kapsamında yer alan kurallar kurumlar vergisi çerçevesinde bir incelemeye tabi tutulmuştur.

Nitel Araştırma Yöntemi

Çalışmayı hazırlarken yararlanılan nitel araştırma tekniği doküman analizi olup analizi yapılan dokümanlar OECD Model Anlaşmaları, OECD Raporları, Türkiye’de yürürlüğe giren 7524 Sayılı Kanun³ ve gerekçesi olmuştur. OECD’ye ilişkin kaynaklar OECD kütüphanesinden indirilmiş, Sütun 2 kapsamlı bir şekilde incelenerek uygulama içerikli konulara anlaşılabilirlik kazandırmak için Model maddeleri şematize edilmiş, ülkeler ve kazanç akışkanlıklarına göre tamamlayıcı verginin nasıl hesaplanacağı, vergi aktarımlarının hangi ülkeden hangi ülkeye olacağı Sütun 2 Modeli’ne göre basitleştirilerek aktarılmaya çalışılmıştır. Sütun 2’ye geçen ve süreç içerisinde geçecek olan ülkelerle ilgili ifadeleri desteklemek ve farklı bakış açıları sunmak için uluslararası literatür incelenmiştir. İncelemeler neticesinde Sütun 2’ye geçişin olumlu ve süreç içerisinde ortaya çıkabilecek aksayan yönleri ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Çalışma karşılaştırmalı bir desene OECD Model Kurallarıyla 7524 Sayılı Kanun’un Beşinci Kısımında yer alan “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi” hükümleri karşılaştırılarak, vergiye ilişkin uygulama kuralları OECD’nin kabul ettiği “yukarıdan aşağıya yaklaşımı”, “kurallar hiyerarşisi” başlığıyla örnek ülke alıştırmaları üzerinde gösterilmeye çalışılmıştır.

Sınırlılıklar

Çalışmanın kapsamı, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergilendirmedeki zorluklardan biri olan ÇUŞ’ların karlarını tek haneli vergi uygulayan ülkelere aktararak asıl faaliyette bulundukları ülkedeki kurumlar vergisi matrahlarını aşındırma çabaları karşısında OECD/G20 tarafından geliştirilen Sütun 2 GloBE kuralları ile sınırlandırılmaya çalışılıyor. Dolayısıyla Sütun 1, eski ve mevcut BEPS projesinin diğer bölümleri ve vergi hukuku ilkeleri, yalnızca Sütun 2 tarafından sağlanan kuralları analiz etmek için arka plan veya diğer ilgili bilgileri sağlamak için gerekli olduğunda ele alınacaktır. Bu, mantıksal olarak, diğer OECD BEPS proje politikası hedeflerinin ve sorunlarının, özellikle Sütun 2 önerisiyle ilgili olmadıkça tartışılmayacağı anlamına gelir. Konu ile ilgili verilen örneklerde ÇUŞ’ların bağlı iştirak ve ortaklıkları arasında %100 bir ortaklık ilişkisi olduğu varsayılmıştır. Diğer durumlarda tamamlayıcı vergi oranının hesaplanması ortaklık, kâr payı, iştirak, vb. oranları ölçüsünde belirlenmektedir. Çalışmada bu hesaplama oluşturacağı vergi karmaşıklığı açısından bakılmıştır, kurum baştan aşağı anlatılmamıştır. Bu konuda daha ayrıntılı vergi oranı hesaplaması için KPMG’nin Hong Kong üzerine yaptığı rapora bakılması

³ 28.07.2024 tarihli ve 7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Karamamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG.02.08.2024- 32620).

önerilmektedir (KPMG, 2022). Konu yeni olduğu için Sütun 2’yi kabul etmiş ülkeler teker teker belirtilmeyecek, konunun ana hatlarını anlamak açısından Sütun 2 karşısında sadece Türkiye’nin durumu tartışılacaktır.

Bulgular ve Değerlendirmeler

GloBe Kuralları ÇUŞ’ların aktif ve pasif tüm hesaplarını kapsamına alan kurallarıyla özellikle dijitalleşmenin kolaylaştırdığı işlemlerden elde edilen geliri matraha dahil eden ve ülkelerin vergi sistemlerinde baştan aşağı düzenleme gerektirmeyen belli başlı maddeler eklenmesiyle kanunlaşma süreçlerinin tamamlanacağı düzenlemeler içermektedir. OECD’nin önerdiği şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu’na⁴ (KVK) 13 madde ve geçiş düzenlemelerinin yapıldığı ilave bir geçici madde ile Küresel Asgari Kurumlar Vergisi 2 Ağustos 2024 tarihi itibarıyla 5520 sayılı Kanun’un dördüncü kısım başlığı “Ortak Hükümler” şeklinde değiştirilmiş, Kanuna 36’ncı maddesinden sonra gelmek üzere kısım ve bölüm başlığı ile ek madde eklenmiş (7524 Sayılı Kanun madde 37) ve 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 yürürlüğe girmiştir.

Vergiye tabi olma kuralı vergi kolaylıklarının yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir

Bu kural KVK madde 5’te kabul edilen istisna uygulamalarından bağımsız bir geçerliliğe sahiptir ve bu kapsamdaki istisna kazançların uygulanmasına küresel konsolide kurumlar vergisi matrahı 750 milyon EUR üzerinde olan ÇUŞ’lar için imkân vermemektedir.

OECD’nin ikili sütun önerisini mevzuata işlemekle kalınmayıp, küresel asgari verginin garanti altına alınması için vergi teşvik mevzuatının da buraya uyumlu hale getirilmesi gerekliliği doğmuştur. Aksi halde yürürlükteki teşvik mevzuatının uluslararası şirketler için hiçbir faydası kalmayabilir. Çünkü teşviklerin uygulanmasından sonra ortaya çıkan %15’ten daha düşük bir vergi yükünden dolayı ÇUŞ’lar GloBe kuralları gereğince tekrar vergilendirileceklerdir. Bu durum teorik bir çalışma konusu olan dibe doğru yarışa (*a race to the bottom*) sebep olarak zararlı vergi rekabetini ortaya çıkarabilir. Bu kapsamda Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar’ın⁵ 2’nci maddesine Milli Teknoloji Genel Müdürlüğüne yürütülecek olan dijital dönüşüm destek programı tanımlanmış ve bu program çerçevesinde gerçekleştirilecek yatırımlar

⁴ 13.06.2006 tarihli ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG.21.06.2006-26205).

⁵ 7108 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar. (RG.20.04.2023-32169). https://www.gumruk.com.tr/files/2012-3305_yatirimlarda_devlet_yardimlari_hakkinda_karar.htm adresinden erişildi.

öncelikli yatırım konuları kapsamında değerlendirilmiştir. Bu amaçla gerçekleştirilen yatırımların odağı öncelikle belirlenen hedefin gerçekleştirilmesi olduğu için, ortada vergi matrahını aşındırmaya yönelik kar aktarımları olmadığı sürece öncelikli yatırım konuları kapsamındaki ÇUŞ'ların Sütun 2'den etkilenmemesi sağlanmalıdır.

Vergi planlaması yapılırken kuralların işlerliği

GloBe Kuralları gereği ÇUŞ'lar grubunun faaliyette bulunduğu tüm ülkelerdeki vergi yükünün en az %15 olması esas alınacağı için şirketler grubunun bir yargı yerinde indirim, istisna, muafiyetler, kanuni boşluklar, vergi teşvikleri gibi vergi yüklerini düşürme çabaları sonucunda yapılan vergi planlamaları %15'lik asgari vergi yüküyle kullanılmaz hale gelebilecektir. Bu durumda yapılacak vergi planlaması vergi oranının düşük olduğu ülkelerin karların aktarım yeri olarak görülmeyip grubun personel sayısı ve maddi duran varlıklarıyla faaliyetlerinin yürütüldüğü doğrudan yatırım yerleri olarak kullanılmasıyla sağlanabilir. YVÖK gereği tamamlayıcı verginin hesaplanmasında personel sayısı ve maddi duran varlıkların defter değerine göre vergi matrahı belirlendiği için doğrudan yatırım kararlarının düşük vergi oranının uygulandığı ülkeler olmasının etkili bir vergi planlaması için ideal olduğu düşünülmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı (KEYKK) ile farklılık

Sütun 2 dağıtılmış ve dağıtılmamış karları esas alırken KEYKK iştiraklerin dağıtılmayan karları kapsamaktadır. Sonuçta dağıtılmayan karlar için KEYKK olarak ana kurumun bulunduğu ülkede vergilendirilmiş olabilir; Sütun 2 kapsamındaki GDEK'nın işletilmesiyle ilave vergilendirme uygulanmış olacaktır. Bu nedenle, GDEK ile yalnızca vergi mükellefinin yatırımı düşük vergili bir yargı yetkisine kaydırmadaki (vergi) avantajını etkisiz hale getirilmemiş oluyor, aynı zamanda diğer yargı yetkisinin sahip olabileceği herhangi bir rekabet avantajı da etkisiz hale getirilmiş oluyor. Aynı durum YVÖK içinde söz konusu olmaktadır. KEYKK ile YVÖK arasındaki temel fark, KEYKK'nın sadece gayrimaddi varlıkları kapsamasıdır, Sütun 2'nin kapsamı daha geniştir.

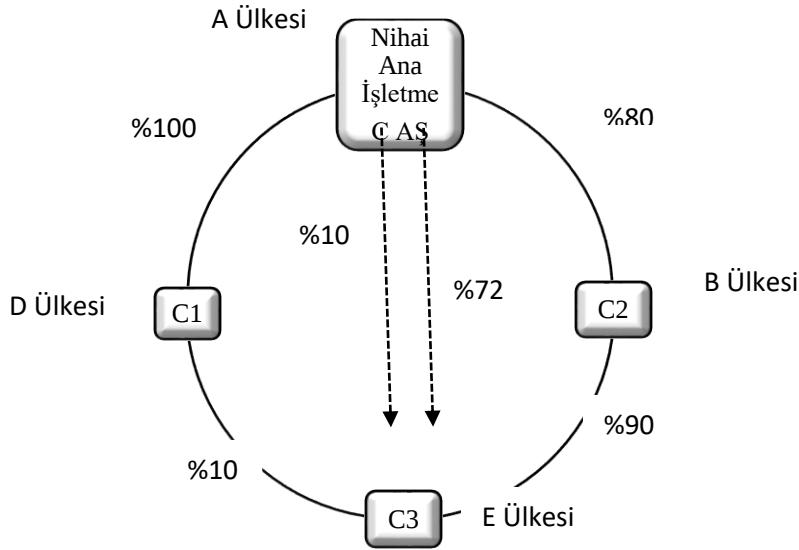
Sistemsal vergi karmaşıklığının artması

Sütun 2 kapsamındaki GloBe kuralları ve bu kuralların ülkelerin vergi kanunlarına uyumlu hale getirilmesi, uygulanması sadece Türkiye için değil tüm dünya için yeni bir konudur. Asgari kurumlar vergisinin ÇUŞ'lar için zorunlu bir şekilde uygulanabilmesi için söz konusu olan gerek çifte vergilendirme anlaşmalarına dayalı kuralın uygulanması gerekse GloBe kurallarının uygulanması vergi karmaşıklığını daha da artıracak bir konudur. Burada karmaşıklığın birkaç sebepten ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Birincisi, ÇUŞ'ların dünyanın çeşitli yerlerinde bulunan bağlı iştiraklerinin birbirleriyle olan doğrudan ve

dolaylı ortaklık paylarının belirlenmesi ve buna göre GDE kuralının uygulaması ve verginin mükellefi olacak şirketin belirlenmesi sorunudur. İkincisi, GDE kuralının uygulanamaması durumunda bu kurala dönüşü sağlayan YVÖK'dır. Bu kuralın uygulanmasında ülkelere ait olan vergi payının hesaplanmasının bir formülle belirlenmiş olmasıdır. Formül, ticari defterlere, muhasebe hesaplarına dayanılarak çıkarılmakta olup; hali hazırdaki verilerin dışında ayrı bir çalışma gerektirebilir. Bunun için ÇUŞ'ların asgari kurumlar vergisi muhasebesi tutmaları gerekebilir. Üçüncü karmaşıklık sorunu, sistemde uygulanmakta olan KEYKK'nın GloBe kurallarına göre önceliğinin olmasıdır (KVK Ek Madde 4-9; Ek Madde 7/3-c). Bir başka karmaşıklık sorunu da her ülkenin vergi sistemlerinin ülkenin kendi ekonomik, mali, sosyal, teknolojik, hukuki durumları dikkate alınarak ülkeye özgü olarak düzenlenmiş olmasıdır. Böylesi özel koşullarla şekillendirilmiş vergi sistemlerinin indirim, istisna, muafiyet ve oran gibi temel kurumları dışarıdan bir müdahale ile işlevsiz hale gelebilir. Bu hakların uygulanması karışıklık yaratabilir.

Tespit edilen bir diğer karmaşıklık konusu da düzeltilmiş kapsanan vergilerin sahip olunan mülkiyet payına göre hesaplanmasıdır. Düzeltilmiş kapsanan vergi hesabı, bağlı iştiraklerin doğrudan ve dolaylı ortaklık paylarına göre net ülkesel bazlı kazançta sahip bir ÇUŞ grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesap edilmektedir. Karmaşıklığa bir açıklama getirebilmek için konu aşağıda KVK Ek Madde 7/3-c'ye göre nasıl bir tamamlayıcı vergi gerekliliğini ve verginin hangi ülke için ortaya çıktığı anlatılmaya çalışılacaktır.

Şekil 5: Sahip olunan mülkiyet payına göre düzeltilmiş tamamlayıcı vergi



Kaynak: OECD Pillars, t.y.

Şekil 5’te C AŞ’nin doğrudan ortaklık paylarının verildiği B, D ve E ülkelerinde yer alan bağlı ortaklıkları söz konusudur. Doğrudan payları verilen bu iştirakler arasındaki ilişkiye göre A ülkesinde bulunan C şirketinin E Ülkesindeki C3 ile arasında C2 ’den dolayı

$$\frac{80}{100} \times \frac{90}{100} = \% 72$$

dolaylı ortaklı payı bulunmaktadır. C2 bu durumda KVK Ek madde 7/3-c’ye göre ara ana işletme olmaktadır. Aynı şekilde C1’den dolayı da %10 dolaylı ortaklık payı bulunmaktadır. A Ülkesinde GDEK’na geçilmemesi durumunda A Ülkesinin C3 üzerinde dolaylı mülkiyet payının %72 olması, C2’nin dolaylı payı %28 (100-72) ve doğrudan payının %90 olarak doğrudan payının daha fazla olması nedeniyle (diyelim ki % 5’lik bir tamamlayıcı vergi hesaplandı) bu durumda C2 %5’lik tamamlayıcı verginin %90’ını ödeyecektir. Tüm bunlar ise, C2’nin kontrol edilen bir kurum kazancına sahip olmaması durumunda geçerli olacaktır, ortada kontrol edilen bir kurum kazancı varsa onun vergi önceliği daha farklı olacaktır (KVK Ek Madde 4/9-c).

SONUÇ

Sütun 2, dijital ekonomiye bir tepki olarak GloBe Model Kurallarıyla vergi rekabeti konusunda ÇUŞ’ların uluslararası faaliyetlerindeki agresif vergi planlaması çabalarını ana kurumun bulunduğu ülke lehine haklı çıkaran bir uluslararası konsensüs olmuştur ve küresel bir asgari vergilendirme seviyesinin oluşturulması yoluyla kurumlar vergisi oranları üzerinde rekabete zemin oluşturmak için başarılı bir uygulama olarak görülmektedir. Vergi uygulaması beraberinde sisteme yeni bir vergi karmaşıklığı sorunu da getirerek, özellikle vergi planlaması maliyetlerini mükelleflere yük oluşturacak şekilde artıracak görünmektedir. Uluslararası vergi sorunlarının çözümüne ilişkin vergi sistemlerinde uygulanmakta olan KEYKK, emsallere uygunluk ölçütüne göre transfer fiyatlandırması gibi uygulamaların da hali hazırda karmaşıklık yarattığı bilinmektedir (Öner ve Cural, 2022, s. 21-39). Karmaşıklık verginin uygulanmasına ilişkin yeni hesaplamalardan ve ayrı bir muhasebe sisteminden kaynaklanan uluslararası bir vergi tekniği içermesinin yanı sıra bu alanda hem idare hem mükellefler açısından yetişmiş eleman planlamasını da gerektirecektir.

Sütun 2’nin ülkelerin indirim, istisna, muafiyetler ve teşvik mekanizması gibi planlama araçlarını işlevsiz kılabilir. Bu konuda mevcut hakların korunması gerektiği düşünülerek “hukuki güvenlik” ilkesi gereği yararlanılan vergi planlaması araçlarının düzenlemeden etkilenmemesi sağlanmalıdır.

Ortak bir konsensüsle yasal süreçleri işletilmeye başlanan küresel asgari kurumlar vergisinin, ÇUŞ'ların faaliyette bulundukları ülkelerarası dijitalleşme sorunlarına çözüm getirerek vergi rekabetini azaltıp azaltmayacağı ya da ülke ekonomilerini birbirine özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler aleyhine bağımlı haline getirip getirmeyeceği ya da vergi payından memnun kalmayan ülkeleri haklarını arama konusunda birbirleriyle farklı ilişkilere zorunlu kılacağı gibi bir yorum getirmek bugün için çok erken olacaktır.

YAZAR BEYANI / AUTHOR STATEMENT

Araştırmacı makaledeki tüm katkının kendine ait olduğunu bildirmiştir. Araştırmacı herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Researcher declared that all contributions to the article were his own. Researcher have not declared any conflict of interest.

KAYNAKÇA

- Avi-Yonah, R. S. (2004). International tax as international law. *University of Michigan Law & Economics Working Papers*, 57(4), 483-501.
- Bammens, N. ve D.Bettens (2023). The potential impact of Pillar Two on tax incentives. *Intertax*, 51(2), 155-169.
- Budak, T. (2018). *Dijital ekonominin vergilendirilmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Chand, V., Alessandro, T., & Kinga, R. (2021). Tax treaty obstacles in implementing the pillar two global minimum tax rules and a possible solution for eliminating the various challenges. *SSRN*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3967198>
- Chand, V., & Romanovska, K. (2020). *The Pillar Two mechanism in light of the blueprint – A case study*. <https://kluwertaxblog.com/2020/11/06/the-pillar-two-mechanism-in-light-of-the-blueprint-a-case-study/> adresinden erişildi.
- Chukwudumogu, C. (2024). Inter-nation equity and the regulation of tax competition via the global minimum tax rule: A case for improvement. *Intertax*, 52(10), 1-14.
- Devereux, M. P. ve Vella, J (2017). Implications of digitalization for international corporate tax reform. Gupta, S., M. Keen, A. Shah, & G. Verdier (Editörler), *Digital revolutions in public finance* içinde (s. 91-112). ABD: International Monetary Fund.
- Devereux, M.P. (2022). *International tax competition and coordination with a global minimum tax* (Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, No. 2022-25).
- Devereux, M.P., Auerbach, A.J., Keen, M., Oosterhuis P., Schön, W., & Vella, J. (2021). *Taxing profit in a global economy*. Oxford University Press.

- Dourado, A.P. (2022). Pillar Two from the perspective of the European Union. *British Tax Review*, 5, 573-600.
- Fei, R., Moltoni, M., & Romeo, G. (2021). *New challenges, new rules: The global minimum corporate tax*. Horizonte Politici.
- Haitao, M.A., Mingxing, C.A.O., & Yunzhen, B. A. I. (2023). The logic of the OECD international taxation reform scheme for digital economy and China's response: An analytical framework based on the new-market public finance. *Journal of Contemporary Finance and Economics*, (1), 33-45.
- Hartley, A. (2019). Digital tax: The loose thread unravels. *International Tax Review*, 30(5), 26-31.
- Hebous, S., & Mengistu, A. (2024). *Efficient economic rent taxation under a global minimum corporate tax*. (IMF Working Paper-Fiscal Affairs Department, WP/24/57).
- Johannesen, N. (2022). The global minimum tax. *Journal of Public Economics*, 212.
- Juswanto, W., & Abiyunus, Y.F. (2023). Taxing the digitalized economy: An emerging markets perspective. N. Hendriyetty, C. Evans, vd. (Editörler), *Taxation in the digital economy new models in Asia and The Pasific* (s. 56-81) içinde. ABD: Routledge.
- Kara, M.C. (2024). Küresel düzlemde çok uluslu şirketlerin asgari oranda kurumlar vergisi ödeme yükümlülüğü. *Maliye Dergisi*, 186, 143-168.
- Kostić, S ve A. Navarro (2023). Pillar One and mobility – A truly global solution? *Intertax*, 51(12), 840-850.
- KPMG. (2022). *Inclusive framework BEPS Agreement, update On Pillar 2 following commentary release*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2022/04/inclusive-framework-beps-agreement-update-on-pillar-2-following-commentary-release.pdf> adresinden erişildi.
- Noonan, C., & V. Plekhanova (2022). Compliance challenges of the BEPS Two-Pillar solution. *British Tax Review*, 5. <https://ssrn.com/abstract=4323926> adresinden erişildi.
- OECD. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/9789264241046-en
- OECD. (2018). *Tax challenges arising from digitalization-Interim Report 2018*. OECD Publishing.
- OECD. (2020). *Tax challenges arising from digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/1e57c4af-en.pdf?expires=1726086792&id=id&accname=guest&checksum=36FB641C985E3C319751F69B30120500> adresinden erişildi.
- OECD. (2021). *Development co-operation report 2021: Shaping a just digital transformation*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/ce08832f-en
- OECD. (2021a). *Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> adresinden erişildi.

- OECD. (2021b). *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – Global anti-base erosion model rules (Pillar Two): Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/782bac33-en
- OECD. (2023). *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – Subject to tax rule (Pillar Two): Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/9afd6856-en.
- OECD. (2024). *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – Consolidated commentary to the global anti-base erosion model rules (2023): Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/b849f926-en.
- OECD. (2024a). *Pillar One - amount B: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/21ea168b-en.
- OECD Pillars. (t.y.). *Income inclusion rule: UPES, POPES and intermediate parent entities*. <https://oecdpillars.com/pillar-tab/ascertain-the-parent-entity-liable-for-top-up-tax-under-the-income-inclusion-rule/> adresinden erişildi.
- Öner, S., & Cural, M. (2023). Vergi karmaşıklığı üzerine bir literatür incelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (412), 21-39.
- Özcan, P. M. (2016). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar: BEPS 1 no'lu eylem planı kapsamında bir değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 6(2), 73-82.
- PWC. (2024). *Global top 100 companies-By market capitalisation*. <https://www.pwc.co.uk/audit/assets/pdf/global-100/global-top-100-companies-2024.pdf> adresinden erişildi.
- Raddenbach, D. (2022). *How multipolarity and globalization have changed the nature of tax multilateralism- A comparison of the OECD model tax convention negotiation with the negotiation of Pillar One and Two* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Uppsala, Uppsala Universitet
- Schön, W. (2021). *Is there finally an international tax system?* (Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper, 2021 – 15).
- Spengel, C. ve Ludwig, C. (2021), Taxing the digitalization of the economy: The Two Pillar approach current discussions and impact on the German economy. Wünnemann, M. vd. (editörler), *Taxing the digital economy – An academic perspective* içinde (s.18-23). Berlin: Industrie-Förderung Gesellschaft mbH.
- Tambunan, M.R.U.D. (2020). Adopting BEPS inclusive framework in Indonesia: Taxation issues and challenges in a digital era. *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 27(3), 141-152.
- Theophilou, C. (2022). Analysis of Pillar Two primary rule IIR—and comparison with CFC rules. *Bloomberg Tax*. <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/analysis-of-pillar-two-primary-rule-iir-and-comparison-with-cfc-rules#> adresinden erişildi.



Uzgören, E., ve Kara, O. (2015). Yeni Ekonomi'nin üretim, tüketim ve piyasa yapısı çerçevesinde olası mikro ekonomik etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (8), 1-25.

Vergi Konseyi (2024). *Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu-Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Reformu Raporu-I*. Ankara. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-Calisma-Grubu-Kuresel-Asgari-Kurumlar-Vergisi-Reformu-Raporu-I_23.06.2024.pdf adresinden erişildi.