

## Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması

Renewal Of International Tax Rules And Implementation Of Global Minimum Corporate Tax On Earnings Of Some Multinational Corporations

Deniz ŞAHİN DURAN<sup>1</sup>

Araştırma Makalesi/ *Research Article*

Geliş Tarihi / *Received:* 01.04.2022

Kabul Tarihi / *Accepted:* 29.06.2022

Doi: 10.48146/odusobiad.1097049

**Atıf / Citation:** Şahin Duran, D., (2022). "Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması" ODÜSOBİAD 12 (3), 1891-1918 Doi: 10.48146/odusobiad.1097049

### Öz

Bu çalışma tarama modelinde yapılmış betimsel bir araştırmadır. Çalışmanın amacı; çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ'ların) vergilendirilmesinde yeni gündeme gelen yeni vergilendirme kurallarının ve "küresel asgari kurumlar vergisi" uygulamasının genel esaslarının, uygulanma gerekçelerinin ve ortaya çıkarabileceği etkilerinin analiz edilerek, bir taraftan bu yeni vergi uygulamasının anlaşılmasına katkı sağlamak diğer taraftan da uluslararası vergilendirme problemlerine ne oranda çözüm sağlayacağına ilişkin değerlendirmelerin yapılmasına zemin hazırlamaktır. Son dönemlerdeki teorik uluslararası vergilendirme literatürüne dayanarak, çalışmada kapsamlı ve sistematik bir şekilde önce; ÇUŞ ve var oluş gerekçeleri, uluslararası vergi sorunları ve vergi kuralları bağlamında ÇUŞ'ların vergilendirilmesinde yaşanan gelişmeler ele alınmıştır. Daha sonra yeni gündeme gelen OECD'nin "Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili Çözüm Bildirisi" etrafında küresel asgari kurumlar vergisi ele alınarak incelenmiştir. Sonuç olarak; OECD'nin "Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi" ile ÇUŞ'ların belirli (kesin/net), istikrarlı ve öngörülebilir kurallar çerçevesinde vergilendirilmesine yönelik bir yaklaşımı kararlılıkla ortaya koyduğu söylenebilir. Ancak bu yeni uluslararası vergilendirme kuralları ve ÇUŞ'ların vergilendirilmesine yönelik yeni yaklaşım, uluslararası vergileme alanında radikal bir değişimdir ve yeni vergileme normaline uyum süreci, bir takım önemli çalışmaların yapılmasını ve tüm ülkelerin desteğini (uzlaşmasını) gerekli kıldığından, kolay olmayacağı söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Çok Uluslu Şirket, Dijital Ekonomi, Asgari Kurumlar Vergisi, Uluslararası Vergilendirme, Uluslararası Vergi Sorunları

### Abstract

*This study is descriptive research conducted in scanning model. The aim of this study is to analyze the general principles of the "global minimum corporate tax", the reasons for its implementation and its possible effects. Thus, on the one hand, it contributes to the understanding of this new tax application, and on the other hand, it lays the*

<sup>1</sup> Doç. Dr. Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat, E-mail: deniz.sahin@gop.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-8656-0820



*groundwork for the evaluation of how much it will provide a solution to international taxation problems. Based on the recent theoretical international taxation literature, firstly, in a comprehensive and systematic way; The developments in the taxation of MNCs in the context of MNCs and their reasons for existence, international tax problems and tax rules are discussed. Then, the global minimum corporate tax was examined around the OECD's "Brochure: Two-Pillar (the two-legged) Solution to Adress The Tax Challenges Arising From The Digitalisation of The Economy", which came to the fore. As a result; It can be said that OECD's "Bilateral (Bi-Legged/Pillar) Solution Statement for Tax Challenges Resulting from the Digitization of the Economy" has determinedly put forward an approach to taxation of MNCs within the framework of certain (precise/clear), stable and predictable rules. However, these new international taxation rules and the new approach to the taxation of MNCs are a radical change in the field of international taxation and it can be said that it will not be easy as the adaptation process to the new taxation normal requires some important work and the support (reconciliation) of all countries.*

**Keywords:** *Multinational Corporation, Digital Economy, Global Minimum Corporate Tax, International Taxation, International Tax Problems*

## **Giriş**

Yatırım faaliyetlerini birden çok ülkede sürdüren ve üretimle ilgili kararları bir merkez noktadan alan ve değişik şekillerde yavru şirketlerin kararlarını etkileyen şirketlere uluslararası şirket, çok uluslu şirket veya uluslararası şirket denilmektedir (Ferhatoğlu, 2014b: 139). Çok uluslu şirketler (ÇUŞ)'in ortaya çıkışı oldukça yenidir. II. Dünya savaşından sonra, özellikle 1960'larda ABD kökenli firmaların ilk defa yabancı ülkelere gitmeye başlamasıyla ortaya çıkan ve hızla yayılmaya başlayan ÇUŞ'ların, küreselleşmeyle beraber dünya ekonomisinde önemi artmaya başlamıştır (Öz, 2005: 201-205; Karluk, 1977: 84). Zira dünyada küreselleşme sürecinden önce pek dikkate alınmayan yabancı sermaye, kalkınmada önemli bir rolünün olduğunun anlaşılmasıyla, gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerce önemsenmeye başlamıştır. Küreselleşme sürecinde sermaye mobilitesinin artmasıyla da ülkeler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekme yarışına girmeye başlamıştır (Kaçar, 2013; Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 21). Bu kapsamda sermayenin adeta ana motoru olan ÇUŞ'lar doğrudan yabancı yatırım açısından oldukça önemli görevler üstlenmişlerdir. Diğer bir ifadeyle küreselleşen dünyada ÇUŞ'lar; örgütsel yapılarıyla, geniş faaliyet alanları ve yönetim anlayışlarıyla, sahip oldukları sermaye ve rekabet şekilleriyle küresel ekonominin önemli birer aktörü haline gelmişlerdir (Kıvılcım, 2013: 1). ÇUŞ'lar günümüzde giderek daha da etkin rol oynamaya devam etmektedirler. Dünya ülkeleri bugün küresel yabancı sermayeden daha fazla pay alabilmek için yabancı sermayeyi teşvik edici koşullar hazırlamaya devam etmektedir. Söz konusu teşvikler yabancı doğrudan yatırımların maliyetlerini ve risklerini azaltırken, getiri oranlarını yükseltmeye yöneliktir. Bu amaçla uygulanan en yaygın teşvik ise yatırımcıların vergi yüklerinin düşürülmesine yönelik uygulamalardır (Kaçar, 2013). Zira ülkeler açısından, özellikle de gelişmekte olan ülkelerce ÇUŞ'lar kalkınmanın dış finansman kaynağı olarak görülmektedir.

Diğer yandan günümüzde ÇUŞ'ların yabancı ülkelerdeki yavru şirketleri aracılığıyla elde ettikleri kazanç ve ciroları, istihdam sayıları çok önemli boyutlardadır. Hatta kimi ÇUŞ'ların sahip olduğu cirolar bazı ülkelerin milli gelirlerinden çok daha fazladır (Ferhatoğlu, 2014b: 139). Bu nedenle ülkeler ÇUŞ'ları bir yandan cazip koşullarla teşvik etmeye çalışırken, diğer yandan ülkelerinden sağladıkları gelirlerini vergilendirme gayretindedirler (Kaçar, 2013). Ancak ÇUŞ'ların karmaşık yapıları ve birden çok ülkedeki faaliyetlerini bu ülkelerin sahip olduğu farklı hukuk sistemlerinden yararlanarak sürdürmeleri nedeniyle, ülkeler (özellikle gelişmekte olan ülkeler) açısından ÇUŞ'ların gelirlerinin gerektiği gibi vergilendirmesinde güçlükler yaşanmaktadır. Bu güçlükler günümüzde yeni gelişen dijital ekonominin vergilendirme problemleri de eklenince uluslararası vergi kurallarının yenilenmesi ve bu kapsamda da bazı ÇUŞ'ların kazançlarına %15 oranında küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması gündeme gelmiştir.

Bu çalışmanın amacı; ÇUŞ'ların vergilendirilmesinde yeni gündeme gelen yeni vergilendirme kurallarının ve "küresel asgari kurumlar vergisi" uygulamasının genel esaslarının, uygulanma gerekçelerinin ve ortaya çıkarabileceği etkilerinin analiz edilerek, bir taraftan bu yeni vergi uygulamasının anlaşılmasına katkı sağlamak diğer taraftan da uluslararası vergilendirme problemlerine ne oranda çözüm sağlayacağına ilişkin değerlendirmelerin yapılmasına zemin hazırlamaktır. Bu kapsamda çalışmada ilk olarak ÇUŞ'lara ilişkin kavramsal bir çerçeve (çok uluslu şirketler ve var oluş nedenleri) sunulmuştur. Daha sonra uluslararası vergi sorunları ve vergi kuralları bağlamında çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde yaşanan gelişmelere ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Son olarak ise yeni gündeme gelen ve bu çalışmanın asıl konusunu oluşturan küresel asgari kurumlar vergisi ele alınmış ve tüm yönleriyle incelenerek bazı değerlendirmelerde bulunulmuştur.

### **Çok Uluslu Şirketler ve Var Oluş Nedenleri**

'Çok uluslu' demek, birden fazla ülkede faaliyette bulunma anlamına gelen bir kavramdır. Bu çerçevede ÇUŞ, birden çok ülkede faaliyette bulunan firma olarak tanımlanabilir (Kabaalioğlu, 1986: 452). Teoride ÇUŞ'ların çeşitli yönleri dikkate alınarak yapılmış birçok tanım bulunmaktadır. Örneğin J.H. Dunning (1974) 'e göre "ÇUŞ, direkt yabancı sermaye yatırımları yaparak birden fazla ülkede gelir getiren aktif değerlere sahip olan veya bunları kontrol eden, dolayısıyla kaynak ülke dışında mal ve hizmet üreten özetle uluslararası üretim yapan firmadır". Yine örneğin R. Vernon (1971) ÇUŞ'ları, organizasyon yapıları ve işletme stratejilerine göre tanımlamaktadır. Buna göre ÇUŞ, "çeşitli milliyetlere sahip geniş bir firmalar grubunu kontrol eden ana şirkettir". C. Alpar (1977) tarafından ise ÇUŞ'lar şu şekilde tanımlanmaktadır: "birden fazla ülkede yatırımı bulunan ve üretimle ilgili kararları bir merkezden alan veya kararlarıyla kendisine bağlı şirketlerin yönetimlerini etkileyebilen şirkettir" (Akt. Karluk, 1977: 187-188). Küresel dünyanın en önemli ekonomik aktörlerinden biri olan ÇUŞ'lar, kısaca birden çok ülkede iktisadi faaliyetlerde bulunan firmalardır. Oligopol bir yapıda olma eğilimi gösteren ÇUŞ'ların mülkiyeti ve yönetimi birbirinden farklı ülke vatandaşlarına ait olabilir (Gilpin, 1987: 232).

ÇUŞ'larla ilgili tanımları ve açıklamaları arttırmak mümkündür. Literatürde ÇUŞ'larla ilgili olarak; çokuluslu işletme, çokuluslu firma, çokuluslu teşebbüs, dünya işletmesi, global işletme, ulussuz işletme,



uluslararası işletme, uluslar ötesi şirket, evrensel şirket vb. şeklinde kullanılan birçok kavram yer almakta ve hepsi de çeşitli anlamlarda kullanılmaktadır. Dolayısıyla ÇUŞ'larla ilgili genel kabul görmüş bir tanım bulunmamaktadır (Başak, 2015: 62). Aslında ÇUŞ'ların giderek artan önemine rağmen bugüne kadar genel kabul gören bir tanımının yapılamamasının nedeninin ÇUŞ'ların homojen olmayan yapılarda bulunması olduğu söylenebilir.

II. Dünya Savaşı'ndan sonra sosyo-ekonomik ve siyasal açıdan batılı kapitalist ülkelerin gerisinde kalan eski sömürge ülkelerinin kalkınmasının nasıl sağlanacağı sorunu gündeme gelmiştir. Bu kapsamda da kalkınma iktisadı bir disiplin olarak doğmuştur. Söz konusu yıllarda kalkınma; ekonomik kapasite yetersizliğinden kaynaklı "gelir, yetersiz tasarruf ve büyüme" şeklindeki kısır döngünün neden olduğu bir iktisadi gelişmişlik sorunu olarak görülmüştür. Bu doğrultuda geliştirilen birçok modelde, söz konusu kısır döngüyü kırmak için ülkelere dışarıdan bir katkı sağlanmasının (dışsal bir katkı /büyük itiş) zorunluluğu ön plana çıkmıştır. Daha sonra 1980'li yıllardan günümüze kadar kalkınma sorunsalı ve buna bağlı kalkınma araçları sürekli nitelik değiştirmiştir (Kirmanoğlu, 2014: 99-100). Bununla birlikte 1960'lardan başlayıp, günümüze değin ÇUŞ'lar sahip oldukları sermaye, teknoloji, bilgi, pazarlama ve istihdam potansiyelleriyle tasarruf ve teknoloji açığı olan ülkelerin kalkınmasında ve küresel ekonomiye entegrasyonunda önemi giderek artan bir unsur/aktör olmuştur (Akt. Kamacı ve Turan, 2018: 85). Bu kapsamda ev sahibi ülkeler ÇUŞ'ların yatırımlarının ülkelere yeni teknoloji ve yönetim bilgisi transfer etmelerini, üretim (özellikle ihracata yönelik üretim) kapasitelerini ve istihdam oranlarını arttırmalarını beklemektedirler. Yani gelişmekte olan ülkeler ÇUŞ'ları kalkınmanın bir dış finansman kaynağı olarak görmüşlerdir ve halen de görmektedirler. Yine ÇUŞ'ların ev sahibi (yatırım yapılan) ülkelere; yerel şirketleri daha verimli ve rekabetçi yapmaları, yan sanayinin gelişimine katkı sağlaması, vergi hasılatını ve döviz rezervlerini, milli gelirlerini arttırması gibi daha birçok olumlu katkısı söz konusudur. İşte bu olumlu etkiler ÇUŞ'ların var oluş nedenleridir. Diğer bir ifadeyle ülkelerin, dışa açılması ve daha fazla sermaye çekebilmek için ÇUŞ'ları teşvik etmesinin ve söz konusu şirketlerin de karlarını arttırmak için bu fırsatları değerlendirerek gelişmesinin nedenidir (Blomström ve Kokko, 1997: 10; Fieldhouse, 1999: 167-170; Fertahoğlu, 2014b: 140-141). Günümüzde ÇUŞ'ların küresel ekonomideki payları giderek artmış, ulaştıkları boyutlar oldukça şaşırtıcı düzeylere ulaşmıştır. Öyle ki, ÇUŞ gelirlerinin birçok ülke gelirlerini geride bıraktığı, hatta dünya genelindeki yatırımları büyük ölçüde ÇUŞ'ların yönettiği söylenebilir (Kamacı ve Turan, 2018: 85). Artık "1800'lü yılların sonu ve 1900'lü yılların başında kendi devletlerini arkalarına alarak dünyayı yeniden paylaşma yarışına giren büyük firmaların yerini günümüzde devletleri önlerine katıp kovalayacak güce ulaşmış çok uluslu dev firmalar almıştır. Bu bağlamda ÇUŞ'lar *dünyanın yeni efendileri* olarak görülmektedir" (Başkaya, 2000: 104).

Diğer yandan bugün ÇUŞ'ların ev sahibi ülkeye olumlu katkıları ve bunun teşvik edilmesi yanında birçok olumsuz katkıları da olduğu bilinmektedir. Örneğin ÇUŞ'ların sahip olduğu büyük üretim potansiyeli ve mali güçleri çoğunlukla onlara ev sahibi ülkelerdeki şirketlere karşı haksız rekabet üstünlüğü sağlamakta ve yerel üreticilerin piyasadan silinmesine neden olabilmektedirler. Sahip

oldukları gelişmiş pazarlama teknikleri, mal çeşitlendirmesi ve fiyatlandırma politikaları sayesinde pazarlama alanlarını ev sahibi ülkelerin üreticilerinden daha fazla genişletmektedirler. ÇUŞ'ların bu "tekelci avantajları" ise oligopol yapılarıyla daha da artmaktadır. ÇUŞ'lar sahip olduğu teknoloji ve üretim tekniği yanında üretim sürecinde ithal girdi kullanımları, ana şirketlerine kar aktarımları ve yapay transfer fiyatlandırmaları vb. nedenlerle ev sahibi ülkeleri dışa bağımlı hale getirebilmekte, döviz rezervlerinde baskı oluşturabilmekte, yönetim kararlarını etkileyebilmekte, vergi kayıplarına neden olabilmektedirler (Ferhatoğlu, 2014b: 140-141). Bu nedenle ülkeler kalkınmalarındaki olumlu katkıları nedeniyle bir taraftan ÇUŞ'lara kapılarını açmaya ve teşvik etmeye devam etmekte, ancak diğer taraftan da ÇUŞ'ların yol açtığı olumsuzlukları azaltmaya yönelik çalışmalar sürdürmektedir. Bu kapsamda yürüttükleri çalışma alanlarından biri de çok uluslu şirketlerin ortaya çıkardığı vergilendirme sorunlarıdır.

### **Uluslararası Vergi Sorunları ve Vergi Kuralları Bağlamında Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilme Esasları**

ÇUŞ'ların karmaşık yapıları ve faaliyetlerini buldukları ülkenin dışına çıkarmaları birçok vergisel sorunu da beraberinde getirmiştir. Zira ÇUŞ'ların çok sayıda ülkede sürdürdüğü faaliyetlerini bu ülkelerin mevcut hukuk sistemlerine tabi olarak sürdürmeleri ve ülkelerin hukuk sistemlerinin birbirinden farklı olması gerek ÇUŞ'lar açısından gerekse gelir idareleri açısından birçok probleme yol açmıştır. Uluslararası vergilendirme problemleri olarak ifade edilen bu olumsuz sonuçlar, ÇUŞ'ların vergilendirilme esaslarının ortaya çıkan problemleri giderecek şekilde düzenlenmesi gereğini doğurmuştur. Bu kapsamda uluslararası alanda ÇUŞ'ların vergilendirme esasları ve ortak vergilendirme kurallarını düzenlemeye yönelik birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalara rağmen halen daha küreselleşme sürecinin ortaya çıkardığı uluslararası vergilendirme problemleri tam çözülememişken, üstüne yeni gelişen dijital ekonominin yol açtığı vergilendirme problemleri eklenmiştir. Mevcut vergilendirme esaslarının ve düzenlemelerinin dijital ekonominin ortaya çıkardığı yeni vergilendirme problemlerini çözmede yetersiz kalışı uluslararası vergi kurallarının yenilenmesine neden olmuştur. Çalışmanın izleyen kısmında ÇUŞ'ların vergilendirilmesine ilişkin problemler ve vergilendirme esaslarına ilişkin gelişmelere yer verilmiştir.

### **Küreselleşme Sürecinin Vergi Sorunları ve Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilme Esasları**

Küreselleşme süreciyle uluslararası alanda mal ve hizmetlerin, üretim faktörlerinin, finansal sermaye ve teknolojinin mobilitesinin artmasıyla ÇUŞ'ların etkinliği de artmıştır. Bu durum devletleri maliye politikalarını belirleme konusunda birbirlerine daha bağımlı hale getirmiştir. Özellikle doğrudan yabancı yatırımları kendi ülkelerine çekmek isteyen az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler vergi teşvikleri uygularken, gelişmiş ülkeler ise kendi aralarında matrah erozyonlarını engellemek için ortak politikalar belirleme yoluna gitmişlerdir. Diğer yandan vergi sistemleri ve gelir idarelerinin mükellefleri izleme/denetleme yöntemlerinin küreselleşme öncesi dönemde oluşturulmuş olması ve ÇUŞ'ların birden çok ülkeyi kapsayan faaliyetlerini bu ülkelerin mevcut hukuk sistemlerindeki farklılıklardan



faýdalanarak sürdürmeye çalışmaları sonucunda; bir taraftan söz konusu şirketlerin karlarının hangi ülke tarafından vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmıştır, diğer taraftan da vergi idarelerinin bu şirketlerin yurt dışından elde etmiş oldukları gelirlerini izlemesi ve vergilendirmesi güçleşmiştir (Ferhatoğlu, 2014a: 118-131). Ayrıca bilindiği üzere uluslararası vergi kuralları ve diğer ülkelerin vergi yasaları, kurumların ve bireylerin davranışlarını etkilemektedir. Bu etki doğrudan uluslararası ekonomik faaliyetlerin kapsamını ve yerini belirlerken dolaylı olarak bunlarla bağlantılı ülke içi faaliyetlerini (Hines, 1999: 308) ve vergi davranışlarını (vergiden kaçınma, kaçırma vb.) ilgilendirmektedir. Küreselleşme sürecinde ülkelerin daha fazla sermaye çekebilmek amacıyla ÇUŞ'lara yönelik uyguladıkları vergi teşviklerinin, özellikle bazı ülkeler tarafından aşırı ölçüde uygulanması diğer ülkeler açısından zarar verici sonuçlar doğurmuştur. Tüm bu gelişmeler sonucunda uluslararası çifte vergilendirme, transfer fiyatlandırması ve uluslararası (zararlı) vergi rekabeti gibi uluslararası vergi sorunları gündeme gelmiştir.

Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan bu sorunlar nedeniyle ekonomik karar alma sürecini etkileyen etmenlerden biri olan verginin bu süreçteki rolü daha dikkatli değerlendirilmeye başlanmıştır (Öz, 2005: 17). ÇUŞ'ların yapılanma şekilleri ve yatırım güçleri karşısında ülkelerin tek taraflı yöntemlerle mücadele etmelerinin zorlaşması, hatta imkânsız hale gelmesi nedeniyle uluslararası çalışmalar başlatılmıştır (Üstün ve Büyüksekban, 2016). Bu doğrultuda ülkeler arasında söz konusu sorunların engellenmesine ve ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmalar kapsamında uluslararası vergilendirme kuralları belirlenmiş ve çeşitli model anlaşmalar geliştirilmiştir. Yani ÇUŞ'ların vergilendirilme esaslarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan uluslararası vergi sorunları ve ÇUŞ'ların vergilendirilme esaslarına ilişkin bazı önemli çalışma ve düzenlemeler aşağıdaki alt başlıklarda özetlenmiştir.

**Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu ve Ortadan Kaldırma Yöntemleri:** ÇUŞ'ların gelirlerinin hangi devlet tarafından vergilendirileceği çok önemli bir problem olmuştur. Zira ÇUŞ'ların ana şirketin bulunduğu ülkenin yanında başka ülkelerde de ekonomik faaliyetler yapması, çifte vergilendirme sorununa yol açmıştır. Söz konusu sorunun temel kaynağı, ÇUŞ'ların vergilendirilmesinin birden fazla devlette yapılması ve devletlerin vergilendirme yetkilerini belirlemede kullandıkları ilkelerin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Buna göre şirketin ana merkezinin bulunduğu devlet, şirketin kendi ülkesinde "yerleşik" olmasını gerekçe göstererek (ikametgâh ilkesine göre) yurt içi ve yurt dışı gelirlerinin tamamı üzerinden vergi alırken, yabancı ülkelerden çeşitli şekillerde elde edilen gelirler üzerinden ise kaynak devleti "gelirin kendi ülkesinde yaratıldığı" gerekçesiyle (kaynak ilkesine göre) vergi almaktadır. Sonuç olarak bu durum ÇUŞ'ların çifte vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Uluslararası çifte vergilendirme sorunu vergi yükünü, fiyatları ve rekabet gücünü olumsuz etkileyerek uluslararası sermaye hareketlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca vergi gelirleri ve vergi adaleti açısından olumsuz sonuçlar yaratmaktadır. Bu durum çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırılmaya yönelik çalışmaların yapılmasını zorunlu kılmıştır (Yaltı, 2008a: 163-176; Yaltı, 2008b: 185-196)



Uluslararası çifte vergilendirme sorununu önlemek veya ortadan kaldırmak için devletler tek taraflı olarak vergi sistemlerine matrahtan indirim, istisna, vergi oranında indirim gibi yöntemleri yerleştirmeye yönelik hukuki düzenlemeler yaparken; karşılıklı olarak da kendi aralarında iki veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapma yoluna gitmiştir. Bunun için OECD ve BM tarafından vergi anlaşma modelleri hazırlanmıştır. Bu vergi anlaşma modelleri ekonomik ve hukuki gelişme ve gereksinimlere göre zaman zaman yeniden gözden geçirilerek güncellenmektedir. Vergi sistemindeki farklılıklar, tarafların çatışan çıkarları, karmaşık vergilendirme sorunları, ortak metin üzerinde kısa zamanda anlaşmayı zorlaştırır. Bu açıdan geliştirilen OECD ve BM vergi anlaşması modelleri ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarının müzakeresini ve uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Model anlaşmaların taraflar arasında bağlayıcı olmayıp sadece yol gösterici nitelikte olması nedeniyle pratikte ülkeler çoğunlukla *OECD ya da BM Vergi Anlaşma Modellerini* temel alarak kendilerine göre anlaşmalar yapmaktadır. ÇUŞ'ların ana merkezlerinin bulunduğu ülke dışında başka ülkeler bulunan şirketlerinin faaliyetleriyle elde ettiği gelirler; “yabancı ülkelerdeki daimî işyerleri vasıtasıyla elde edilen ticari kazançlar”, “yabancı ülkelerdeki iştirakler ya da yavru şirketlerden elde edilen kar payları” ve “faizlerle gayri maddi hak bedelleri”nden oluşmaktadır. ÇUŞ'ların ana merkezlerinin bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerden elde ettiği bu gelirlerin, vergi anlaşmalarıyla hangi ülkelere ve nasıl vergilendirileceği (yani vergilendirme esasları) ayrıntılı şekilde belirlenerek çifte vergilendirme sorunu ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır (Öz, 2005: 20-47; Yaltı, 2008a: 168-176; Yaltı, 2008b: 85-196).

### ***Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Sorunu ve Ortadan Kaldırma Yöntemleri:***

Ülkeler, bir taraftan uluslararası sermaye akımlarından pay alarak doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının faydalarından nasiplenmek adına ülkelerinde cazip yatırım ortamı oluşturmaya çalışırken; diğer taraftan faaliyetleri uluslararası boyutta olan ÇUŞ'ların vergi yüklerini azaltmaya yönelik stratejileriyle de mücadele ederek ülkelerinde yaratılan gelirlerin vergilendirilmeden farklı şekillerde ülkelerinden çıkarılmasına engellemeye çalışmaktadırlar (Ferhatoğlu, 2014b: 148). ÇUŞ'ların vergi yüklerini azaltmaya yönelik en önemli araçlarından biri uluslararası transfer fiyatlandırması stratejileridir. Zira küreselleşmeyle birlikte dünya üzerindeki faaliyetleri hız kazanan ÇUŞ'lar arasındaki mal ve hizmet akışının boyutu ve önemi artmıştır. Bu kapsamda ÇUŞ'lar kazançlarını arttırabilmek için, birbiriyle ilişkili olan şirketleri arasındaki işlemlerde transfer fiyatlandırması yapmaktadırlar (Masun, 2019: 248). “Transfer fiyatı, bir şirketin yavru şirketine veya bağlı şirketlerine mal veya gayri maddi varlıklarını transfer ederken veya hizmet sunarken uyguladığı fiyattır”. Söz konusu fiyatlar bağımsız bir şekilde piyasa mekanizması içinde belirlenmediğinden birbiriyle bağlantısı olmayan işletmeler arasındaki aynı koşullar altındaki benzer işlemler için kararlaştırılan fiyatlardan daha düşük veya daha yüksek olabilmektedir. Yani yapay bir transfer fiyatlandırması söz konusu olabilmektedir (Yaltı, 2008b: 192-193). Yapay transfer fiyatlandırmasıyla kaynak ülkede elde edilen kazancın vergilendirilmeden daha düşük oranda verginin uygulandığı bir diğer ilişkili şirketin ya da ana şirketin bulunduğu ülkeye aktarılması söz konusu olabilmektedir. Yani ÇUŞ'lar yüksek oranda vergi uygulayan ülkelerdeki kazancını düşürmek (minimize etmek) ve düşük oranda vergi uygulayan ülkedeki kazancını ise yükseltmek (maksimize edebilmek) için yapay transfer fiyatlandırması yaparak, karlarını istediği



şirketlerinden birinde toplayabilmektedir. Böylece ÇUŞ'lar dünya genelinde elde ettiği karlar üzerinden ödeyeceği vergiden kaçınmaktadır.

ÇUŞ'ların vergi yükünü azaltmak için yapay transfer fiyatları kullanmaları uygulamada çokça görülen bir durumdur. ÇUŞ'ların suiistimal nitelikli transfer fiyatlandırmasıyla kaynaklarını ülkeler arasında ve bazı ülkeler aleyhine yeniden dağıtması; başta vergi kayıpları olmak üzere ilgili ülkelerde milli gelir, işsizlik, tüketici fiyatları, üretim girdi fiyatları ve ödemeler dengesi gibi ekonomik değişkenler üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 27). Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasında birbiriyle bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerin belirlenen fiyatın serbest piyasa koşullarında oluşabilecek fiyatı yansıtacak şekilde "emsallerine uygunluk ilkesi" çerçevesinde doğru belirlenmesi, vergi gelirlerinin güvenliği ve olumsuz ekonomik etkilerin önlenmesi açısından son derece önemlidir. Bu nedenle ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırma sürecinin gelir idareleri tarafından dikkatlice izlenmesi gerekmektedir. Bu noktada uluslararası iş birliği ve yasal düzenlemeler zorunlu hale getirilmiştir. Zira ÇUŞ'ların faaliyetleri ülke sınırlarını aşarken, vergi idarelerinin sadece kendi ülkelerinde yetki kullanması, ÇUŞ'ların işlemlerinin izlenmesini ve manipülasyonların engellenmesini zorlaştırmıştır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin en temel düzenlemelerin OECD tarafından yapıldığı bilinmektedir. Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik vergi anlaşma modelinde bu konuyla ilgili düzenlemelere de yer vermektedir. Bu kapsamda çifte vergilendirme riskini azaltmak için, ÇUŞ'ların bünyesindeki her bir işletme bağımsız ayrı birer tüzel kişilik olarak değerlendirilmekte ve sadece elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilmesi benimsenmektedir. Kaynak ve ikametgâh esasına göre ayrı tüzel kişilik yaklaşımının uygulanabilmesi için ise ÇUŞ'ların grup içi işletmelerinin piyasa fiyatı prensibine uygun olması gerekmektedir. OECD rehberi, esas itibarıyla ilişkili kuruluşlar arasındaki transfer fiyatlandırmasının 'emsal bedel' prensibine uygun olmasını önermektedir. Burada emsal bedelden kastedilen, iki grup şirketi arasındaki transfer fiyatının, sanki iki bağımsız şirket arasında gerçekleşiyormuş gibi onların fiyatlarıyla aynı olmasıdır ve kastedilen işlemin, piyasa fiyatından ya da emsal fiyat üzerinden gerçekleşmiş olmasıdır (Akt. Masun, 2019: 252). Bu bakımdan ülkelerin aralarında yaptıkları çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik vergi anlaşmaları bağlı şirketlerin arasındaki yapay transfer fiyatlandırmasını önleme hükmü de içerir. Ana ve yavru şirketler arasındaki ilişkilerin emsallere uygunluğunun sağlanması için vergi anlaşmalarında "emsallere uygunluk ilkesine" dayalı düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda ülkeler, transfer fiyatlandırmasına yönelik OECD tarafından belirlenen standartlar doğrultusunda ulusal vergi sistemlerinde düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu düzenlemelerle emsallere uygunluk ilkesini sağlamak için kullanılacak çeşitli yöntemler belirtilmiştir. ÇUŞ'lar transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemin niteliğine göre en uygun yöntemi seçmektedir. Transfer fiyatlandırması yönteminin belirlenmesinde ise ÇUŞ'lar ilişkili oldukları vergi idaresiyle iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılabilmektedir. Bu anlaşmalar mükellef ile vergi idaresinin iş birliğine dayanan bir yaklaşımı ifade etmektedir (Ferhatoğlu, 2014b: 148-151; Yaltı, 2008b: 192-196). Ancak her ne kadar transfer fiyatlandırılmasına ilişkin ilkeler ortaya



konulup düzenlemeler yapılırsa da makul transfer fiyatlarının belirlenmesinin çok kolay olmadığını (hatta bazen imkânsız olduğunu) da belirtmek gerekir. Yine de ÇUŞ'ların faaliyetlerinin denetlenerek suiistimallerin neden olduğu vergisel sorunların ortadan kaldırılması ve çok taraflı kabul edilen bir ilkeler bütününe oluşturulması açılarından kayda değer önemli bir çabadır (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 27). Ancak hala transfer fiyatlandırması son zamanlarda önemi gittikçe artan bir uluslararası vergi sorunudur.

**Uluslararası Vergi Rekabeti Sorunu ve Ortandan Kaldırma Yöntemi:** Uluslararası vergi rekabeti, “ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yarattığı etkiler” olarak tanımlanabilir (Edwards ve Rugsy, 2002: 1). Bir başka tanıma göre vergi rekabeti, “bir ülkenin önemli ölçüde vergi oranlarını düşürmesi ve avantajlar sağlayarak yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri ülkelere çekme davranışdır” (Ring, 2002: 163). Yani uluslararası vergi rekabeti; yabancı sermaye ve yatırımları kendi ülkelere çekmek isteyen ülkeler arasında gerçekleşen vergi oranlarının indirilmesi, vergi muafiyeti, tercihli vergi rejimlerinin kullanılması vb. şeklindeki rekabettir (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 24).

Vergi rekabeti belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken, belli bir noktadan sonra vergi yükümlülerinin ikamet ettikleri ve kamu hizmetlerinden faydalandıkları ancak vergiyi düşük oranda ödedikleri ya da hiç ödemedikleri ülke vergi idareleri için zarar verici olmaya başlamaktadır. Bu durum; vergi yükümlülerinin, vergi rekabetinin diğer tarafı olan vergi cenneti (vergi oranlarını indiren veya sıfırlayan) ülkeleri kullanarak vergiden kaçınmaları/vergi kaçırımlarıyla veya yükümlülerin ikamet ettikleri ülke devletinin, vergi oranlarını indirmek zorunda kalmasıyla ortaya çıkmaktadır. Vergi rekabetinin zarar verici sınırının nerede başladığını söylemek oldukça zordur. Genel olarak vergi rekabetinin zarar verici sınırının başlangıç noktasını, bir ülkenin indirimli vergi oranını kendi vatandaşına uygulamayıp yalnızca diğer ülke vatandaşlarına uygulaması olduğu belirtilmektedir (Öz, 2014: 159-171). OECD zararlı vergi rekabetini, “saldırgan bir yaklaşımla sermaye ve finansal yatırımların yön değiştirmesinin sağlanarak diğer ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğratılması” şeklinde tanımlamaktadır. Ayrıca zarar verici vergi rekabetinden bahsetmek için vergi oranı düşük olması dışında başka bazı unsurların da olması gerekir. Bu özellikler; etkin bilgi değişiminin olmaması, özel rejimler uygulanması, rejimin saydam olmaması, ekonomik faaliyet olmaması vb. şeklinde sıralanabilir (OECD, 1998: 16-23).

Uluslararası vergi rekabeti, gelişmiş ülkelerin karşılaştığı çok önemli bir sorundur. Zira gelişmiş ülkelerde uygulanan yüksek vergi oranları ve buna paralel artan vergi yükleri, 1960'lı yıllardan itibaren ÇUŞ'ların (yüksek gelir grubuna giren) daha az vergi ödeme arayışlarına girmesine neden olmuştur. Özellikle muhatap oldukları birbirinden farklı vergi anlaşmaları ve çifte vergilendirme sorunları nedeniyle vergi cennetlerini kullanmaya başlamışlardır. Vergi cennetlerine olan ilginin artması ise vergi cenneti ülkelerin önemlerini ve sayılarını giderek arttırmıştır (Piciotto, 1999: 10; Öz, 2014: 159-172). Mobil sermayenin kendi ülkelere kaymasını sağlayarak devletler arasında haksız rekabete yol açan vergi cenneti ülkeler; diğer ülkelerle bilgi değişimine girmeyen, şeffaf olmayan uygulamaları mümkün kılan, yükümlünün gerçek faaliyeti olmaksızın üstlendiği, kayıt merkezi ülkelerdir (Yaltı, 2008c: 214). Vergi cennetleri, hiç vergi almayarak veya çok düşük (marjinal) vergi uygulamalarıyla diğer ülkelerdeki



bireylerin ve kurumların kendi ülkelerine yatırım yapmalarını teşvik etmektedir. Uluslararası vergi rekabeti sonucunda, matrah erozyonuna uğrayan ve dolayısıyla vergi gelirleri azalan ülkeler, buna neden olan vergi cennetleriyle mücadele etmeye başlamıştır.

Devletler vergi rekabetiyle mücadele kapsamında hem tek taraflı hem de çok taraflı çalışmalar yürütmektedir. Devletlerin kendi ulusal sınırları içerisinde vergi yasalarında tek taraflı olarak yaptıkları düzenlemeler; *vergi oranında indirim* (1980'lerden itibaren ABD başta olmak üzere Kanada ve OECD üyesi ülkelerin çoğunluğu da gelir ve kurumlar vergisi oranları büyük ölçüde indirilmiştir), *kontrol edilen yabancı kurum* (devletlerin ülkelerinde ikamet eden ana işletmelerin yurt dışındaki yavru şirketlerinin elde ettikleri karlarını kendi ülkelerine getirilmeye zorlanması) ile *transfer fiyatlandırma düzenlemeleri* ve *ikili vergi sistemi* (sermaye ve emek gelirlerine farklı vergi tarifelerinin uygulanması) uygulamalarından oluşmaktadır. Ancak bu uygulamalar zarar verici vergi rekabetiyle mücadele konusunda tek başına yeterli olmamıştır (Öz, 2014: 167-172; Bossons, 1988: 349-351; OECD, 1998: 41). Tek taraflı uygulamaların vergi cennetleriyle mücadele etmede yetersiz olması devletlerin benzer sorunlarla mücadele eden ülkelerle iş birliği içinde hareket etmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu nedenle zarar verici vergi rekabetinin mağduru olan ülkelerin kendi aralarında yaptığı çok taraflı uygulamalar söz konusu olmuştur. Uluslararası iş birliğiyle sorunun çok taraflı olarak çözülmesini amaçlayan en kapsamlı çalışmalar OECD ve onu takip eden AB tarafından yapılmıştır. Bu konuda özellikle 1990'larda başlatılan iki önemli çalışma söz konusudur. Söz konusu çalışmalardan biri 1996 yılında OECD tarafından yürütülen "*Zarar Verici Vergi Rekabeti*" çalışmasıdır. Bu çalışma sonraları IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlarca da desteklenmiştir. Diğer çalışmada yine aynı yıllarda AB tarafından "*Avrupa Birliğinde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele Paketi*" adıyla başlatılan ve 1997'de daha somut bir içerik kazandırılan çalışmadır. AB'nin bu projesi "code of conduct" olarak tanımlanmakta ve üye ülkelerdeki ticari faaliyet kapsamındaki vergi rejimleri üzerine yoğunlaşmaktadır (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 24-26; Öz, 2005: 92-93; Öz, 2014: 167-172). Daha sonra OECD tarafından 1998 yılında yayınlanan *Yeni Küresel Konular: Zarar Verici Vergi Rekabeti Raporu*'nda zarar verici vergi rekabetinin sınırları ve ülkelerin "vergi cenneti" olarak tanımlanma ölçütleri belirlenmiştir. Bu ölçütlere göre vergi cenneti ülkeler listelenerek diğer devletlerin bunlara karşı alacağı önlemler belirlenmiştir. Farklı tarihlerde yapılan çalışmalarda sürekli vergi cenneti ülkelerin tespitiyle ilgili liste güncellenmiştir. OECD çalışmalarında vergi cennetleri dışında, OECD üyesi ülkelerdeki zarar verici vergi uygulamalarının tespit edilerek sonlandırılmasına da odaklanmıştır. Ancak bu rejimler, *tercihli vergi rejimleri* olarak tanımlanmıştır. Bu rejimin özellikleri; düşük oranda vergilendirme, özel rejimler, rejimin saydam olmaması ve etkin bilgi değişiminin olmamasıdır. Bu kapsamda yapılan inceleme ve değerlendirmeler sonucu OECD üyesi ülkelerde potansiyel olarak zarar verici tercihli rejim kapsamında olanlar tespit edilmiştir. Tespit edilen bu rejimlerin bir kısmı sona erdirilmiştir (Öz, 2014: 167-172; Yaltı, 2008c: 209-214). Esasında OECD yaptığı çalışmalarında, zararlı vergi rekabeti konusunda ülkeler ikiye ayrılmıştır. Diğer ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına ve vergi rekabetiyle mücadeleye kayıtsız kalan ülkeler vergi cenneti ülkeler olarak değerlendirilmektedir. Buna karşılık

yayılan vergi rekabeti karşısında risk altında olduğu için kendi gibi vergi rekabetinden zarar gören ülkelerle birlikte hareket etmek isteyen ülkeler ise tercihli rejim uygulayan ülkeler olarak değerlendirilmektedir (OECD, 1998; OECD, 2000). Böyle bir ayrıştırmanın amacının, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin vergi cenneti ülke olarak damgalanarak çok taraflı anlaşmalara taraf olmaları için üzerlerinde baskı oluşturmak olduğu söylenebilir. Nitekim OECD'nin daha sonraki yıllarda yayınladığı raporlarda ve bazı çalışmalarda daha önce zararlı vergi rejimleri listesinde yer alan birçok ülkenin daha sonraları listede yer almaması ve vergi rekabetinin daha az zararlı olmaya başladığını ifade eden çalışmalara dayanarak bu baskının olumlu sonuçları olduğu söylenebilir (OECD, 2001; OECD, 2004; Hebous, 2021). Yine özellikle OECD çalışmalarında “vergi cennetlerinden bilgi alınması” konusu öncelikli hale gelmiştir. Vergi cennetlerinin “saydamlık ve etkin bilgi değişimi” hususlarında OECD ülkeleriyle iş birliğine girmesinin ön plana çıkmasıyla 2002 yılında “*Vergi Konularında Bilgi Değişim Antlaşması Modeli*” oluşturulmuştur. Bu kapsamda OECD ülkeleri ile vergi cenneti ülkeleri arasında bilgi değişimine ilişkin temel standartlar belirlenmiştir. Bu doğrultuda günümüze kadar önemli sayıda bilgi değişim antlaşması imzalanmıştır (Öz, 2014: 167-172). Ancak tüm bu gelişmelere rağmen halen zarar verici vergi rekabeti nedeniyle ÇUŞ'ların vergiden kaçınma ve kaçırma davranışlarının sürdüğünü belirtmek gerekir.

### ***Dijital Ekonominin Vergi Sorunları ve Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilme Esaslarında Değişim ve Dönüşüm***

Küreselleşmenin itici gücünü oluşturan teknolojik gelişmeler ve teknolojik gelişmelerin kolaylaştırdığı bilgi üretimi, “dijital ekonomi” olarak adlandırılan günümüz ekonomisinin oluşumunu sağlamıştır. Bugün dijital araçlar, artık iş hayatının her alanında tüm unsurlarıyla kullanılmaktadır. Her geçen gün kullanıcılarına büyük bir hareket sahası kazandıran dijital teknolojideki gelişmelerle ticaret ve ticaret şekilleri de hızla değişmekte, gelişmekte ve büyümektedir.

Dijital ekonominin gelişmesiyle birlikte, fiziki varlık ve işlemlere dayanan mevcut vergi sistemlerinin vergilendiremediği yeni bir taban oluşmuştur. Bu durum, beraberinde vergileme sorunlarını getirmiştir. Yeni oluşun ekonomide fiziksel varlığa sahip olmayan (sanal) iktisadi değerlerin varlığı, vergi yapısının ekonomik yapıya uyumunda sorunlar yaratmıştır. Bu da bu konuda gerekli çalışma ve çabaları beraberinde getirmiştir (Coşkun, 2005: 153; Kara ve Öz, 2016: 30). Zira mevcut vergilendirme ilkeleri, dijital araçlarla gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin bütün aşama ve taraflarını kavramakta yetersiz kalmış (OECD,1997), izlenemeyen parasal işlem ve hizmetlerin uluslararası teslimi aracılığıyla vergi kaçırma ve vergiden kaçınmak için elverişli bir ortam yaratmıştır (Fox, Murray ve Matthew, 1997: 590). Dijital araçlar sayesinde sanal (elektronik) ortamda gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin bazı özellikleri; elektronik uluslararası boyutu olan bir işlemler olması, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi, kimliklerin ve işlemlerin gizliliği, dijital hizmet ve ürünler, fiziksel varlığı bulunmayan şirketler şeklinde sıralanabilir. Söz konusu bu özellikler elektronik ticaretin vergilendirilmesi bakımından (dolaylı ve dolaysız vergilemeyle ilgili olarak) birçok önemli sorunu gündeme getirmiştir. Bunlar; ekonomik faaliyetin (gelirin) hangi ülkede (nerede) doğduğunun tespiti, elde edilen gelirin



yada yapılan harcamanın hangi ülkede vergilendirileceği (işlemin hangi devletin vergilendirme yetkisine bağlanacağı), tamamen bir internet sayfası aracılığıyla gerçekleşen ticaret biçiminde iş yeri kavramının nasıl belirleneceği, gelirin ya da işlemin niteliğinin ve mükellefin kimliğinin tespitinin nasıl yapılacağı, vergi konusu ve mükellefle ilgili belge ve kayıt sisteminin ve buna dayalı denetim kurallarının nasıl işleyeceği, e-ticaretle ilgili belgelerin nasıl muhafaza edileceği vb. şeklindedir. Diğer yandan bugün birçok vergi cenneti ülkenin dijital işletmelere uygun ortam ve olanaklar hazırladığı bilinmektedir. Dijital ticarete, satıcının vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerde yerleşik olması ya da yerleşik gibi gösterilmesi durumunda ise vergi rekabeti ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi konularıyla ilgili vergilendirme sorunları birleşerek daha karmaşık ve sorunlu hale gelmiştir (Öz, 2005: 180-181). Tüm bu sorunlar ülkeleri, vergi matrahlarını azaltması nedeniyle kaygılandırmıştır. Bu doğrultuda ülkeler, "bu yeni ekonomik çerçevede ortaya çıkan gelir ve karların mevcut vergi kanunları çerçevesinde nasıl bir sistemle ele alınacağı veya ortaya konacak yeni sistemin nasıl olacağı veya en azından bu geçiş sürecinde vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının etkisinin nasıl telafi edileceği konuları" üzerine yoğunlaşmıştır (Kargı ve Karayılmazlar, 2009:28). Şüphesiz dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin doğası, bu konuda yapılan çalışmalarda uluslararası iş birliğini zorunlu kılmıştır. Dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel problemlere çözüm için başta WTO, OECD ve AB olmak üzere birçok uluslararası kuruluş ve birlik çalışmalar başlatmıştır (Coşkun, 2005: 153-154). Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik söz konusu çalışmaları; *e-ticaret ve vergilendirilmesine yönelik ilk yaklaşımlar* (dijital ekonominin ilk ortaya çıktığı ve yeni gelişmeye başladığı dönem) ve *dijital çağın vergilendirme kurallarının yeniden yazılması ve dijital şirketlerin vergilendirilmesi* (dijital ekonominin yaygınlaştığı dönem) şeklinde ifade edilebilen iki ayrı döneme ayrı ayrı incelemek mümkündür.

***E-Ticaret ve Vergilendirilmesine Yönelik Yaklaşımlar:*** Dijital ekonominin gelişme sürecinde karşılaşılan ilk olgu e-ticaret olmuştur. "Bilgi ve iletişim teknolojilerinin ürünü olan internetin ticari amaçlarla kullanılmaya başlanması, yeni bir ticaret platformunun oluşmasını sağlamıştır. E-ticaret, bireylerin ya da kurumların telekomünikasyon bağlantılarıyla açık ve kapalı ağlar üzerinden metin, ses ve görüntü şeklindeki sayısallaştırılmış verilerin elektronik ortamda işlenmesi, saklanması, iletilmesi esasına dayanan işlemler sürecidir. Bu süreç içinde birey ya da kurumların bilgilenmesi ve araştırma yapması, taahhüde girmesi, mal ve hizmetlerin siparişi, müşteriye teslimi, satış sonrası destek hizmetleri, ödemelerin yapılması gibi faaliyetler yer alabilmektedir. E-ticaret, sadece alıcı ile satıcı arasındaki ilişkileri düzenlememektedir, bundan çok daha geniş ve çok yönlü ilişkileri içeren tüm ticari işlemlerin ya da ticari işlemleri etkileyen ve destekleyen tüm faaliyetleri içermektedir. Bu açıdan bakıldığında çok geniş bir kitle e-ticarete taraf olabilmektedir" (Coşkun, 2004: 243-245).

E-ticaretin özellikle doğrudan vergiler ve uluslararası vergi anlaşmaları için getirdiği sorunlara yeni yorumların geliştirilmesi konusunda en çok OECD'nin çalışmaları söz konusu olmuştur. OECD'nin *Gelir ve Sermaye Model Anlaşması* çerçevesinde, e-ticaretle ilgili olarak yeniden değerlendirilmesi

gereken vergilendirme ilkeleri konusunda bir dizi uluslararası toplantı yapılmıştır. Bu bağlamda ilk olarak 1997'de Finlandiya'da Turka'da “*Küresel Elektronik Ticaretin Önündeki Engelleri Kaldırmak*” konulu bir konferans düzenlenmiş, ardından 1998'de Ottawa'da yapılan “*Sınırsız Bir Dünya-Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelini Anlamak*” konulu toplantı yapılmıştır. OECD Model Anlaşması'nın 12. Maddesinde, e-ticaretin dijital ürünlerle ilgili işlemlerinin anlaşma kapsamına alınması ve bu işlemler sonucunda elde edilen gelirin telif hakkı ya da ticari kazanç olarak nasıl tanımlanacağına ilişkin ölçütler konulması üzerinde çalışılmış ve toplantıda e-ticaretle ilgili vergilendirme ilkeleri belirlenmiştir. Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir (OECD, 2001):

- Geleneksel ticarete uygulanan kural ve tanımların e-ticarette de uygulanması, ancak herhangi bir ayrımcı vergileme işleminden kaçınılması,
- Devletlerin vergilendirme egemenlik yapılarının sürdürülmesi ve vergi matrahlarının ülkeler arasında adil dağılımının sağlanarak çifte vergilendirilmenin önlenmesi,
- Uygulama sürecinde iş çevreleri ve OECD üyesi olmayan ülkelerle yoğun katılım

Ottawa Konferansında sunulan ve kabul edilen “*Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları*” adlı raporda, e-ticaretin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından büyüme potansiyeli vurgulanmış ve vergi idarelerinin bu potansiyelin değerlendirilmesi konusunda oynayacakları rolleri üzerinde durulmuştur. Raporda, vergi anlaşmaları ve transfer fiyatlandırma konularında belirlenen ve uluslararası normların temelini oluşturan ilkelerin elektronik ticarete uygulanabilecek nitelikte olsalar da *Model Vergi Anlaşması*'nın e-ticaretin bazı yönlerine nasıl uyarlanacağını daha net bir şekilde açıklayan çalışmaların yapılmasının gerekliliği belirtilmiştir. Ottawa Konferansı sonrası vergilendirme çerçeve koşullarının hayata geçirilmesi için 1999'da OECD bünyesinde teknik danışma grupları oluşturulmuştur (Öz, 2005: 182-183). Esasında bugüne kadar yürütülen tüm çalışmalara rağmen e-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu henüz tam olarak netlik kazanmamıştır. Konuya ilişkin farklı görüşler ortaya konmuş olsa da genel eğilim; en uygun yöntemin geleneksel ticareti vergilendiren mevcut vergi mevzuatıyla e-ticaretin vergilendirilmesi ve gerektiği durumlarda vergi hukukunda düzenlemeler yapılması şeklinde olmuştur. Ancak e-ticaretin vergilendirilmesinde geleneksel vergi sistemi yetersiz kalmıştır.

***Dijital Çağın Vergilendirme Kurallarının Yeniden Yazılması:*** Dijital teknolojiyle birlikte yaygınlaşan dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen gelirler her geçen gün çok önemli boyutlara ulaşırken, dijital faaliyetlerin vergi karşısındaki durumları da karmaşıklaşmış ve dolayısıyla ülkelerin vergi kayıplarını kaçınılmaz hale getirmiştir. Ayrıca dijital ekonomi faaliyetlerinin ülkeler nezdinde farklı vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi uluslararası ticaretin harmonisini bozucu etkilere ve çifte vergilendir (me)me sorunlarına yol açmıştır. Dolayısıyla e-ticaretin vergilendirilmesinde kapsayıcı bir yöntemin henüz geliştirilemeyişi, yine ülke sınırlarını aşan dijital vergi sorunlarıyla mücadelede uluslararası iş birliğini zorunlu kılmış, bu zorunluluk da bir küresel uzlaşımın yolunu açmıştır. Bu konuda özellikle OECD 2003 yılında e-ticaret faaliyetlerini analiz etmiş ve daimî işyeri konusunda fiziksel mevcudiyet şartını korumaya çalışarak, Model Anlaşma 'da bazı küçük değişiklikler



yapmıştır. Ancak şüphesiz dijital teknolojideki gelişme hızı karşında, böyle bir çaba yetersiz kalmıştır. Diğer yandan son yıllarda, dijital ekonomi işlemlerinin, ÇUŞ'larca düşük vergilendirilmeyi veya hiç vergilendirilmemeyi sağlamak amacıyla vergi planlama tekniği olarak kullanılmaya başlaması küresel kaygıları oldukça arttırmıştır (Kara ve Öz, 2016: 31). Dijital faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin çok önemli boyutlara ulaşmasına karşın, bu faaliyetlerin gerektiği gibi vergilenememesi önemli bir vergilendirme sorunu olmuştur. Bu sorunun giderek büyümesi ve ciddi gelir kayıplarıyla karşılaşılması sonucu; çözüm için bir taraftan OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşlar, diğer taraftan ise tek tek ülkeler yeni iş ve ticaret modellerine uygun ulusal ve uluslararası vergilendirme ilkelerinin belirlenmesi ve yeni vergi uygulamalarının düzenlenmesi yönünde çalışmalar başlatmıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda özellikle dünyada ön plana çıkan uygulamalardan biri "Dijital Hizmet Vergisi (DHV)" olmuştur. Söz konusu yeni vergi uygulamasının nedeni; günümüzde dijital şirketlerin giderek daha fazla yaygınlaşması ve verdiği hizmetlerin pazar değerlerinin milyar dolarlarla ifade edilmesidir. Yani çok ciddi bir vergilendirilmesi gereken taban (vergi potansiyeli) oluşturmaktadır. Bu nedenle dünyada dijital hizmetlerden elde edilen gelirleri nasıl vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin tartışmalar ve konuya ilişkin çalışmalar gündeme gelmiştir.

Dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği ve vergilendirme yetkisindeki karmaşayı netleştirmek üzere OECD tarafında yürütülen çalışmalar doğrultusunda 2013 yılında *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımına (BEPS'e)* ilişkin "Kapsamlı Çerçeve" oluşturulmuştur. Devamında ise günümüze kadar sayısı 15'e ulaşan "BEPS Aksiyon Planları" hazırlanmıştır. Söz konusu planlardan ilki "1 No.lu BEPS Eylem Planı" adıyla 2015 yılında yayınlanmıştır. Bu plan dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel problemlere odaklanmış, bu çerçevede çözüm önerileri sunan bir rapor hazırlanmıştır (OECD, 2018:18; OECD, 2015:5). Bu raporun arkasından 2018 yılında OECD "Geçici Rapor: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergilendirme Sorunları" raporunu yayınlamıştır. Bu raporda ise her ne kadar net bir sonuca ulaşılamasa da dijital ekonomi kaynaklı vergisel problemler konusunda daha ayrıntılı (örneğin dijitalleşmiş iş modellerinin özellikleri, değer yaratma yolları ve potansiyelleri vb.) analizler ve vergilendirme seçenekleri sunulmuştur. Yine raporda; ülkeler arasında vergilendirme hakkının paylaşımının vergi bağlantısı (tax nexus) ve kar dağıtım ilkelerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Bazı ülkelerce e-hizmetlerden alınan vergilere yönelik geçici önlemler, bu önlemlerin riskleri ve ortaya çıkardığı olumsuz etkiler nedeniyle bu önlemlere karşı olan ülkelerin yaklaşımı da değerlendirilmiştir. Raporda ayrıca "BEPS Eylem Planları"nın olumlu etkileri olduğu, yani ülkelerin ÇUŞ'ların vergi düzenlemelerinde değişikliklere gittiği ve vergi gelirlerinde artış olduğu da vurgulanmıştır. Söz konusu rapora ilişkin OECD ülkeleri arasında görüş farklılıkları bulunması nedeniyle de raporun 2020 yılına kadar nihai hale getirilmesi (yani tüm ülkelerin uzlaştığı çözümlere yönelik çalışılması) hedeflenmiştir (Dutilh, 2018; OECD, 2018; Ber, 2018). Özetle 2018 yılında yayınlanan OECD raporunun temel amacı; bir taraftan çeşitli ülke uygulamaları ortaya konulurken, diğer taraftan "uzun vadeli çok taraflı bir çözüm" için zemin hazırlamak olmuştur. Henüz dijital ekonominin vergilendirme problemlerine ilişkin



ortak uzlaşımın sağlandığı bir çözüme ulaşılamasa da ülkeler açısından yol gösterici bir çalışma olmuş ve harekete geçmeleri yönünde baskı oluşturmuştur.

OECD çalışmaları, Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında da “dijital ekonominin vergilendirilmesi açısından önlemler alınması” gerektiğine yönelik bir farkındalık oluşturmuş (Uricchio, 2016: 88) ve konuya ilişkin OECD çalışmalarıyla paralel adımlar atılmıştır. Bu kapsamda 2018 yılında Avrupa Komisyonu “dijital ekonominin adil bir şekilde vergilendirilmesi” için 1 Ocak 2020’de yürürlüğe sokulmak üzere iki önerinin yer aldığı kapsamlı bir taslak direktif hazırlamıştır. Direktif ’deki *birinci öneri*, “kurumlar vergisiyle ilgili olarak önemli dijital mevcudiyeti tanımlamaya ilişkin kurallara” ait yasal öneridir. Yani dijital faaliyetler için kurumlar vergisi kurallarında reform yapılmasına ilişkindir. Direktif ’deki *ikinci öneri* ise “bazı dijital hizmetlerden elde edilen gelirlere alınacak dijital hizmet vergisine ilişkin kurallara” ait yasal öneridir. Yani bazı dijital gelirler üzerine geçici bir verginin konulmasına ilişkindir (Marinobu, 2018). AB’ye üye ülkelerin, AB direktiflerine bakışında görüş ayrılıkları olması (Ber, 2018) nedeniyle söz konusu *Direktif* yürürlüğe girememiştir. Dolayısıyla *Direktif* de önerilen dijital hizmetler vergisinin AB genelinde uygulanması söz konusu olamamıştır. Bununla birlikte tek taraflı olarak başta Fransa olmak üzere birçok AB üyesi ülkede ya “*dijital vergi yasası*” çıkarılmış ya da bütçe çalışmalarına dahil edilmiş ve yasal önerilerde bulunulmuştur.

Özetle 21’inci yüzyılda ve özellikle Covid-19 sürecinde dijital şirketlerin küresel ekonomiden aldıkları paylar öyle boyutlara ulaşmıştır ki; bazı dijital şirketlerin kazançları kimi ülkelerin milli gelirlerini aşmıştır. Ancak “küresel ve dijital şirketler” mevcut uluslararası vergi mimarisi sayesinde yasal vergi oranlarından oldukça düşük vergi oranlarına sahiptir (Kahraman, 2021a). Ayrıca düşük vergi oranı dışında dijitalleşmenin getirdiği birçok vergilendirme problemleri söz konusudur. Bu nedenle dijital ekonominin yaygınlaşmasıyla birlikte gelişen Facebook, Amazon, Google, Apple gibi dev teknoloji şirketlerinin vergilendirilmesine yönelik uzun zamandır OECD tarafından çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Ancak yürütülen çalışmalarda bir türlü nihai uzlaşmış ortak sonuçlara ulaşılamaması nedeniyle; bazı ülkelerde (örneğin Fransa, İspanya, İtalya, İngiltere gibi) tek taraflı olarak dijital hizmetler vergisi gibi vergiler uygulamaya konularak teknoloji devi ÇUŞ’lar vergilendirilmeye çalışılmıştır.

Bugün hala OECD, AB başta olmak üzere çeşitli uluslararası kuruluşlar ve birçok dünya ülkesi genel olarak dijital ekonominin vergilendirilmesiyle, özel olarak ise DHV konusuyla yoğun bir şekilde ilgilenmektedir. Geline son aşamada G7, G20, Avrupa Konseyi ve OECD ülkeleriyle iş birliği içerisinde küresel bir dijital vergi çerçevesi oluşturmaya çalışılmıştır (Ulusoy, 2019). Ancak bilindiği üzere dijital işlemler; fiziki varlığa sahip olmadan gerçekleştirilen, soyut mal ve hizmetleri konu alan faaliyetler olması nedeniyle çok karışık ve zordur. Dolayısıyla ülkeler dijital işlemlerin vergilendirilmesi hususunda henüz ortak noktaya ulaşamamıştır. Bu kapsamda şimdilik tek taraflı uygulamalar sürdürülmektedir ve hala çok taraflı uygulamalara, yani uluslararası düzeyde ortak çözümler geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Zira dijital işlemler ulusal sınırları aşarak birden çok ülkenin vergilendirme yetkisi alanına girmekte ve sorunlara neden olmaktadır. Diğer yandan DHV’nin



hedefindeki şirketlerin çoğunun ABD menşeli olması nedeniyle ABD'nin söz konusu vergiyi uygulayan ülkelere karşı soruşturmalar açması, misillemeler yapacağını duyurması söz konusu olmuştur. Şüphesiz dünyada tüm bu gelişmeler yaşanırken, söz konusu sorunlara çözüm bulmaya yönelik aralıksız sürdürülen OECD çalışmaları da özellikle COVID 19 salgınıyla beraber önemli bir ivme kazanmıştır. 8 Ekim 2021 tarihinde OECD/G20 140 üye ülkeden 136 üye ülkenin kabulüyle uluslararası vergilendirme mimarisinde köklü değişiklikler içeren, "*Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi*" ni yayımlamıştır. Bu belge, küreselleşme ve dijitalleşmenin nimetlerinden faydalanan büyük şirketlerin daha etkin bir şekilde vergilendirilmesi için çözümler sunmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu bildiri dijital şirketler de en büyük ÇUŞ'larla ilgili olarak yeni bir küresel kurumsal vergilendirme çerçevesi oluşturulmaktadır. Bu kapsamda *Bildiri* ile uluslararası vergi kuralları yeniden belirlenmiş, birçok ÇUŞ'u kısa vadede olmasa bile orta ve uzun vadede etkileyecek yeni vergilendirme kurallarının temelleri atılmıştır. Ayrıca ilgili belgede konuya ilişkin ayrıntılı kuralların geliştirilmesine ve yasama süreçlerine ilişkin için oluşturulan bir zaman çizelgesiyle uygulama süreci ayrıntılı bir şekilde planlanmıştır. Uygulanma sürecine ilişkin zaman çizelgesi aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 1:** İki Ayaklı Çözümün Uygulanma Plan **Kaynak:** (Kahraman, 2021b)

<b>Hedeflenen Takvim</b>	
<b>I. Ayak</b>	<b>II. Ayak</b>
" <b>2022'nin ilk çeyreği:</b> Çok Taraflı Anlaşma Metni ve I. Ayaktaki A Tutarının (Pazar Ülke Payı) Uygulanmasına İlişkin Açıklayıcı Bildiri"	" <b>Kasım 2021:</b> <i>Küresel matrah aşındırma karşıtı</i> (Globe) kuralları için kapsam ve mekanizmaların belirlenmesi"
" <b>2022'nin ilk çeyreği:</b> I. Ayağın uygulanması için iç mevzuatta gerekli kuralların modellenmesi"	" <b>Kasım 2021:</b> Model anlaşmasında <i>vergiye tabi olma</i> kuralına ilişkin hüküm"
" <b>2022'nin ortaları:</b> Üst düzey ülke temsilcilerinin <i>Çok Taraflı Anlaşmayı</i> imza töreni"	" <b>2022'nin ortaları:</b> <i>Vergiye tabi olma</i> kuralının ilgili ikili vergi anlaşmalarına uygulanması için <i>Çok Taraflı Enstrüman</i> "
" <b>2022'nin sonu:</b> I. Ayaktaki B Tutarına ilişkin çalışmaların tamamlanması"	" <b>2022'nin sonu:</b> <i>Küresel matrah aşındırma karşıtı</i> (Globe) kurallarının icrasının koordinasyonunu kolaylaştırmak için uygulama çerçevesi"
<b>2023: İki Ayaklı Çözümün Uygulanması</b>	

Söz konusu çözümün 2023 yılında uygulanması planlanmakta ve bunun için tüm ülkelerin 2022 yılında "*Çok Taraflı Anlaşma*"yı sonlandırıp imzalaması gerekmektedir. Şu an itibariyle çok taraflı anlaşmanın geliştirilmesine devam edilmektedir.

## Dijitalleşen Ekonominin Vergi Sorunlarına Yönelik İki Ayaklı Çözümün Temel Unsurları

Uluslararası vergilendirme kurallarının 21. yüzyıl şartlarına uyumlu hale getirilmesi amacıyla yıllardır süren yoğun çalışmalar ve müzakereler sonucunda OECD'nin sunduğu dijitalleşen ekonominin sorunlarına yönelik iki ayaklı çözümün temel unsurları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

**Tablo 2:** İki Ayaklı Çözümün Temel Unsurları, **Kaynak:** (Kahraman, 2021b)

İKİ AYAKLI ÇÖZÜMÜN TEMEL UNSURLARI	
I.AYAK	II.AYAK
“Çok büyük ve en kârlı ÇUŞ’ların pazar ülkelerinden sağladıkları kârın %25'nin vergileme hakkının, ÇUŞ’ların müşterileri ve kullanıcılarının mukim olduğu pazar ülkeleriyle paylaşımı”	“Küresel matrah aşındırma karşıtı (Globe) kurallarının, yıllık hasılatı 750 milyon Euro üzerindeki bütün ÇUŞ’ların %15 oranındaki küresel asgari kurumlar vergisi kapsamına alınması”
“Belirlenen düşük kapasiteli ülkeleri uyumlaştırmak için ihtiyari bir rejim sayesinde, zorunlu ve bağlayıcı uyumsuzluk çözümleri aracılığıyla vergide belirlilik sağlanması”	“Faiz, gayri maddi hak bedelleri ve belirlenmiş diğer ödemelere %9'un altında nominal kurumlar vergisi oranı uygulayan ülkelerin, vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmaması için talep üzerine gelişen Kapsayıcı Çerçeve üyeleriyle olan ikili vergi anlaşmalarına Vergiye Tabi Olma Kuralı koyma zorunluluğu”
“Dijital Hizmet Vergileri ve benzeri diğer tek taraflı önlemlerin yürürlükten kaldırılması ve durdurulması”	“Önemli ticari faaliyetlere sağlanan vergi teşviklerinin uyumlaştırılması için işletme dışına çıkarılmasına izin verilmesi (ülkelerde bir otel inşası veya bir fabrika yatırımı gibi özünde gerçek bir ticari faaliyetin teşviki için sağlanan vergi teşviklerine imkân verilmesi)”
“Düşük kapasiteye sahip ülkelerin (transfer fiyatlandırması uygulamasında) ihtiyaçlarına özel olarak odaklanmak üzere, belirli hallerde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında basitleştirilmiş ve kolaylaştırılmış bir bakış açısı oluşturulması”	

Tablodaki verilerden anlaşılacağı üzere, OECD tarafından yürütülen çalışmanın *birinci ayağı*, ÇUŞ’ların (dijital şirketler dahil) elde etmiş olduğu karların yeniden tahsisiyle ilgilidir. Çalışmanın *ikinci ayağı* ise; küresel asgari kurumlar vergisiyle ilgilidir. Dolayısıyla OECD'nin İki Ayaklı



Çözümü'nün temel unsurlarını; *kaynakların tahsisi ve küresel asgari kurumlar vergisi* başlıkları altında incelemek mümkündür.

### **Ayak I: Kaynakların Tahsisi**

OECD'nin iki ayaklı çalışmasının birinci ayağı, ÇUŞ'ların (dijital şirketler dahil) kazançlarının ve ilişkili olduğu ülkelerdeki ödemekle yükümlü olduğu vergilerin gelirin elde edildiği ülkeler arasında adaletli dağılımının sağlanmasına, yani kaynakların yeniden tahsisine yönelik bir düzenlemedir. Bu düzenlemenin amacı; ÇUŞ'ların "mukim oldukları ülke haricinde faaliyette buldukları veya kazanç elde ettikleri diğer ülkelerde de vergi ödemelerinin" sağlanmasıdır. Dolayısıyla bu düzenlemenin hayata geçmesiyle ÇUŞ'lar, diğer ülkelerin vatandaşlarına yaptığı satışlardan elde ettiği kazançlar için de vergi ödeyeceklerdir (Mazars, 2021). Konuyu biraz daha açmak gerekirse I. Ayak kapsamında (Kahraman, 2021b; Büyükdemirci ve Diclehan, 2021; Engin 2021);

- "En büyük ve kârlı ÇUŞ'ların kazançlarını, ülkeler arasındaki vergileme haklarının paylaşımı için yeni kurallar belirleyerek; kazancın elde edildiği ülkede **fiziki varlık** olmasa bile kazanç üzerindeki vergileme hakkının mukim olunan ülkelere, kazanç elde edilen pazar ülkelere aktarımı, yani dijital ekonomide ülkeler arasında vergileme hakkının 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. Ayak kapsamına girecektir. Bu düzenlemeye göre yaklaşık en büyük ve en karlı yaklaşık 100 ÇUŞ'un birinci ayak kapsamına gireceği tahmin edilmektedir.
- Birinci ayak kapsamına giren şirketlerin %10 üzerindeki karının %25'i mal ve hizmet sunulan pazar ülkelere elde edilen hasılat esas alınarak bu ülkelere paylaşılacaktır. Bunun karşılığında pazar ülkeleri DHV'yi kaldıracaktır. Böylece I. Ayak 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) yaklaşımı kullanılacak. Eğer kapsama giren ÇUŞ, bir ülkeden 1 milyon EUR ve üzeri gelir elde ediyorsa (gelişmekte olan ülkelere 250 bin EUR ve üstü) bu durumda o ülke **A Tutarı** denilen yeni geliri vergileme hakkına sahip olacak.
- **Özetle**, I. Ayağı uygulanması sonucu mevcutta belirli ülkelere uygulanan gelir başka ülkelere kaymış olacak. Yani ülkeler arasında vergi gelirlerinin dağılımında değişiklik olacak, kimi ülke ÇUŞ'lardan daha az vergi geliri elde edilirken, kimi daha çok vergi geliri elde etmiş olacaktır.

Bu kapsamda küresel olarak yaklaşık 125 milyar USD karın yeniden tahsisiyle sonuçlanacağı tahmin edilmektedir”.

ÇUŞ'lar, dijital iş modelleri aracılığıyla gelir idaresinin yetki alanı içinde herhangi bir fiziki varlığa sahip olmadan ve hiçbir risk üstlenmeden uzaktan faaliyetlerini yürütebilmektedirler. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmaların “daimî iş yerini” düzenleyen hükümleri de bu türden faaliyetlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalması nedeniyle gelir idareleri bu türde yapılanmalardan zararlı çıkmaktaydı, yani gelir kayıplarına uğramaktaydı. Bu da gelir idareleri ile ÇUŞ'lar arasında yaşanan ihtilafların en önemli nedenlerinden biriydi. Bu sorunun çözümüne yönelik OECD tarafından hazırlanan bütüncül yaklaşımda karın vergi rejimlerine tahsisi konusunda üç kademeli bir yöntem benimsenmiştir. Diğer bir ifadeyle I. Ayak kapsamında detaylandırılan vergilendirme mekanizmasında (gelirlerin kazanıldığı ülkelere yani piyasa yetki alanlarına, karların tahsisine ilişkin mekanizmada) üç tutardan oluşan üç ayrı kar tanımı yapılmıştır. Ayrıca mekanizmada karın bölüşümünden kaynaklanacak zararın bölüşümünde de aynı yaklaşım benimsenmektedir. Söz konusu üç kademeli yöntem şu şekildedir (Akbulak, 2021; Sevim, 2019):

- “Tutar A –: Eğer çok uluslu şirket tarafından satış eşiği geçiliyor, yani yeni iş yeri şartı sağlanıyorsa, bu aşamadan sonra bütün grubun beklenen bakiye karından, belli formüller yardımıyla ilgili vergi idarelerine kar tahsisi yapılacaktır. Vergi idaresine bırakılan bu kar tutarına **yeni vergileme hakkı** 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. Tutar (A), **tüketiciye dönük işletmeler** ve **otomatik dijital hizmetler** ile ilgili büyük çok uluslu şirketlerin kârlarının, kuruluşlar tarafından satılan mal ve hizmetlerin tüketicilerinin bulunduğu ülkelere kısmen yeniden dağıtılması mekanizmasıdır.
- Tutar B –: Bu tutar, yeni vergileme hakkında tamamen bağımsızdır. Tutar (B)'nin hesabında geleneksel sürekli iş yeri ve emsal bedele uygunluk ilkeleri geçerlidir. Tutar (B)'nin gündeme gelmesi için çok uluslu şirketin, ilgili ülkede fiziki bir varlığının bulunması ve bu varlıklarla pazarlama ve dağıtım gibi işlevler yüklenmesi gerekir. Tutar (B)'ye, temel düzeydeki pazarlama ve dağıtım aktivitelerinden doğan karların emsal bedel prensibince tespit edilmesiyle ulaşılır. Tutar (B)'ye, yine uluslararası düzeyde belirlenen sabit getiri oranlarının uygulanması ile ilgili vergi idaresinin talep edeceği vergi bulunmuş olur. Böylelikle, basitleştirilmiş bir sabit getiri hesabıyla pazarlama ve dağıtım gibi faaliyetlere yönelik transfer fiyatlandırması uygulamalarından kaynaklanan anlaşmazlıkların önüne geçilmesi planlanmaktadır. Tutar (B), emsallere uygunluk standardının temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanmasını kolaylaştırmayı amaçlayan bir mekanizma;



- Tutar C -: 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 (diğer vergi ihtilaflarına genişletilme olasılığı ile)".

Ayrıca yeni kararlaştırılan vergileme hakkına ilave olarak, I. Ayak uygulamasıyla bazı ülkelerce tek taraflı uygulanan tüm "dijital hizmet vergileri" ve benzerlerinin uygulanmasına son verilmesi öngörülmektedir. Böylece uluslararası ticaret ve vergilemedeki belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve gerilimleri hafifletilebilmesi hedeflenmektedir (Kahraman, 2021b). Sonuç olarak I. Ayak için şu temel özellik ortaya çıkmaktadır (Sevim, 2019):

- Bütün öneriler, vergileme hakkını kullanıcı veya piyasanın bulunduğu vergileme rejiminin lehine yeniden tahsis etmektedir.
- Tekliflerin tamamı, kullanıcının mukim olduğu rejimde belirgin bir fiziki varlığın bulunmasını şart koşan geleneksel **sabit iş yeri** kavramından farklılık gösteren yeni bir iş yeri (new nexus) kuralını benimsemektedir
- Alternatifler, **emsal bedel** ilkesinin ötesine geçmekte ve **ilişkisiz kişi** prensibinden yola çıkmaktadır.
- Basitlik, istikrarlı vergi sistemi ve vergilemede öngörülebilirliğin güçlendirilmesi temel ortak amaçlardır.

## **Ayak 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi**

OECD tarafından koordine edilen iki ayaklı çalışmanın ikinci ayağı ise; bazı dijital şirketler ile diğer ÇUŞ'lara "küresel asgari kurumlar vergisi" uygulanmasına yönelik bir düzenlemedir. Buna göre OECD/G20 yaklaşımının diğer yapıtaşı olan II. Ayak'ta, ülkelerin vergi tabanlarını korumak için ÇUŞ'ların vergi matrahı kapsamına alınmayan büyük miktarlardaki ticari kazançlarına %15 oranında küresel bir asgari kurumlar vergisi uygulanması öngörülmektedir. Böyle bir verginin amaçları; önemli yatırımlar için finansman sağlamak, emek koruyan/ödüllendiren bir vergilendirme sistemi oluşturmak, matrah erozyonlarını önlemek ve offshore yatırımları teşvik eden uygulamaları kaldırmak, vergi rekabeti kapsamında kurumlar vergisi oranlarının indirilmesi yönündeki yarışı sonlandırmak, tüm şirketlerin adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak ve rekabet koşullarının gerektirdiği güçlü bir ekonomi oluşturmak şeklinde özetlenebilir (Kahraman, 2021a). Esasınca bu düzenlemenin en çok iki şeyi hedeflediği söylenebilir. Birisi uluslararası vergi rekabetinin sonucunda oluşan sıfır veya çok düşük



oranlı kurumlar vergisi uygulamalarına son verilmesi, diğeri ÇUŞ'ların fiziken bulunmadan gelir elde ettiği ülkelerde de vergi ödemelerinin sağlanması hedeflenmiştir (Mazars, 2021: 1-2).

Bu nedenle ÇUŞ (dijital hizmet verenler dahil) kazançlarının elde edildiği ülkede vergilendirilmesini sağlayacak “küresel asgari kurumlar vergisi uygulanması”na ilişkin bir çalışma başlatılmıştır.

“Küresel asgari kurumlar vergisi” düzenlemesi esasında; küreselleşme ile güçlenen ÇUŞ'lara karşı “bir devletin egemenlik gücüne dayanan vergi alma hakkını” diğer ülkelerle iş birliği içinde (çifte vergileme anlaşmalarındaki gibi) küresel ölçekte kullanmasının sağlanmasına yöneliktir. Bu yeni verginin en temel amacı, vergilendirilmemiş gelirin elde edildiği ülkelere zararlı vergi rekabet uygulamaları izleyen bölgelere (vergi cennetlerine) kaydırılmasını engellemektir. Bunun için öngörülen yeni vergi uygulaması, vergilenmeyen ama vergilenmesi gereken tutarları hedeflemektedir. II. Ayak kapsamında “göreceli olarak daha küçük ölçekte, konsolide cirosu 750 milyar EUR olan ÇUŞ'ların %15 oranında” vergilendirilmesi öngörülmektedir. II. Ayak uygulamasıyla yaklaşık 150 milyar USD ek kurumlar vergisinin toplanması ve ülkelerin kurumlar vergisi indirim yarışının sona ermesi beklenmektedir (Kahraman, 2021b; Akbulak, 2021; Büyükdemirci ve Diclehan, 2021).

Küresel Asgari Vergi yaklaşımı, ÇUŞ'ların kazançlarının faaliyette buldukları tüm ülkelerde asgari bir oranda vergilenmesini sağlayacak kurallar zincirine dayanıyor. Diğer bir ifadeyle ikinci ayağın uygulanmasında ikisi temel olmak üzere üç vergileme kuralı söz konusudur (Kahraman, 2021b). “Globe kuralları” olarak da ifade edilen, yerel mevzuatta düzenlenecek ve birbiriyle bağlantılı uygulanacak olan iki temel kural; “Gelire Dahil Etme Kuralı” ile “Düşük Vergilenmiş Ödemeler Kuralı”dır. Globe kuralları, ÇUŞ'ların vergi oranının düşük olduğu ülkelerde faaliyette bulunan iştirak gelirlerinin ana şirketin gelirlerine ekleyerek vergilendirilmesinin ve düşük vergi oranına tabi iştirakin giderinin kabul edilmemesi ya da gerekli düzeltmelerle vergilenmesinin sağlanmasıdır. Diğer kural ise “Vergiye Tabi Olma Kuralı”dır. Bu kural vergi anlaşmasına bağlı olarak uygulanacak bir kural olup, kaynak ülkenin belirli ilişkili kişi ödemeleri üzerinden vergi alma hakkını düzenlemektedir (Büyükdemirci ve Diclehan, 2021; Akçura, 2021). Söz konusu verginin uygulanmasına ilişkin bir takım muafiyet ve istisnalar da getirilmiştir. Ve yeni kuralların devreye girmesiyle bu istisna ve muafiyetler 10 yıl içerisinde kademeli olarak azaltılacaktır (Akçura, 2022). Bu yaklaşımla ÇUŞ'ların düşük vergili ülkelerde kurdukları yapılar nedeniyle elde ettikleri vergi avantajının (yani gelir idarelerinin vergi kayıplarının) sona erdirilmesi amaçlanıyor. II. Ayak kapsamında uluslararası vergi sisteminde istikrarın ve belirliliğin sağlanması gibi konularda da düzenlemeler söz konusudur.

## Sonuç ve Öneriler

Küreselleşmeyle birlikte yaygınlaşmaya başlayan ÇUŞ'lardan bazıları (uluslararası vergi anlaşmaları, vergi cennetleri, küresel vergi rekabeti gibi nedenlerle ve en son dijital ekonominin gelişmesiyle dijital hizmetler için) gerek ikamet ettikleri ülkelerde gerekse faaliyette buldukları diğer ülkelerde yarattıkları gelirleri için ödemeleri gereken vergileri ya hiç ödememekte ya da ödenmesi gereken vergi miktardan daha az ödemektedirler. Ülkeler, önceleri küreselleşme süreci ve sonraları buna ek olarak



bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucu dijital ekonominin ortaya çıkmasıyla uğradıkları vergi kayıplarının önlenmesi konusunda uluslararası kuruluşların çalışmaları nezdinde bugüne kadar tek taraflı ve çok taraflı birçok çalışma yürütmüş, yöntemler ve anlaşmalar geliştirmiş, uluslararası anlaşmalara taraf olmuştur. Bununla beraber henüz ÇUŞ'ların artan ve değişen koşullarla farklılaşan vergilendirme problemlerine tam anlamıyla çözüm üretilmemiştir. Mevcut sorunların çözümü için bugün itibariyle OECD'nin "*Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi*"yle bir takım radikal önlemlerin alınmasına odaklanılmıştır.

OECD'nin "*Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi*" ile ÇUŞ'ların belirli (kesin/net), istikrarlı ve öngörülebilir kurallar çerçevesinde vergilendirilmesine yönelik bir yaklaşımı kararlılıkla ortaya koyduğu söylenebilir. Ancak bu yeni uluslararası vergilendirme kuralları ve ÇUŞ'ların vergilendirilmesine yönelik yeni yaklaşım, uluslararası vergileme alanında radikal bir değişimdir ve yeni vergileme normaline uyum süreci, bir takım önemli çalışmaların yapılmasını ve tüm ülkelerin desteğini (uzlaşmasını) gerekli kıldığından, kolay olmayacaktır. Bu nedenle bu uyum sürecinin ne ölçüde gerçekleştirileceğini de zaman gösterecektir. Zira konunun başta gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, ÇUŞ'lar, tüketiciler gibi çok sayıda tarafı bulunmaktadır. İstikrarlı ve etkin bir çözüm için atılacak her yeni adımın, söz konusu tüm tarafların her biri için olumlu ve olumsuz etkilerinin muhtemel olması ve bu nedenle tarafların farklı yaklaşım ve davranışlar sergilemesi söz konusu olabilir. Örneğin birçok vergi cenneti ülkelerin uyguladığı vergi oranının, önerilen küresel asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük olması, söz konusu uygulamaya tepki göstermeleri ve uzlaşmaya varmak istememeleri ile sonuçlanabilir. Yine örneğin vergi cenneti olmasa da bazı gelişmekte olan ülkeler açısından küresel asgari kurumlar vergi uygulaması, onların ülkelerine yabancı sermaye çekmek için daha düşük oran uygulamalarını ortadan kaldıracığı için sermaye çekebilme potansiyellerini olumsuz etkilemesi de mümkündür. Bu nedenle önerilen küresel asgari kurumlar vergisi için belirlenen oranın, hali hazırda vergi yarışı kapsamında ülkelerin uyguladığı mevcut oranlar karşındaki etkinliği de tartışmalıdır. Yine örneğin bir taraftan en büyük ve karlı dijital şirketlerin gelirleri vergilendirilirken, diğer taraftan bu uygulama karşılığında ülkelerin tek taraflı uyguladığı dijital hizmet vergilerine son verilecektir. Bu durumda ülkeler açısından kayıp ve kazançlar söz konusudur. Bu uygulamalardan kazançlı çıkan ile kaybeden ülkelerin durumuna göre farklı tepki ve yaklaşımlar olabilecektir.

Ayrıca OECD'nin çalışmasında eşik değerlerin tespiti, yeni vergileme hakkının tahsil prosedürü, çifte vergilendirilmenin önlenmesi, çeşitli ülkelerin dijital hizmetler vergisine yönelik uygulamalarının kaldırılmasına yönelik süreçler vb. pek çok açıdan da daha birçok belirsizlik söz konusudur. Bu da meseleyi çok daha karmaşık hale getirmektedir. Bu nedenle şüphesiz iki ayaklı çözüm mekanizmasının uygulanması birçok güçlük ve sorunu bünyesinde barındırmaktadır. Dolayısıyla OECD'nin çalışmanın az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için vergisel egemenlik haklarını güçlendiren samimi bir çabaya dönüşmesinin muhtemel olduğu kadar, gelişmiş ülkelerin dünya genelinde kazançlardan en büyük

vergisel payları alırken tahsis edilen vergileme hakkının gelişmekte olan ülkeler için bir sus payına dönüşmesi de söz konusu olabilir. Uygulama sürecine ilişkin belirlenen zaman çizelgesindeki uygulama ayrıntıları, tarafların konuya yaklaşımları ve “çok taraflı anlaşmanın” her bir ülkede yasalaşma süreçleri “iki ayaklı çözüm” için kritik noktalar (virajlardır) ve uygulamaya geçme sürecini, başarı veya başarısızlıkları belirleyecektir. Ancak her ne kadar anlaşmanın eksiklikleri ve güçlükleri olsa da günümüz dünyasının sorunlarına küresel çözümler aramak adına önemli bir adımdır. Ve yine her ne kadar karmaşık gözükse de ülkelerin bu yaklaşımlardan vazgeçmek gibi bir lüksü olmamalıdır. Bu konuda iş birliği içinde titiz çalışmalar istikrarla sürdürülmelidir.

### **Çıkar Çatışması Beyanı**

“Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması” başlıklı makalem ile ilgili herhangi bir kurum, kuruluş, kişi ile mali veya başka herhangi bir çıkar çatışması yoktur.

### **Kaynaklar**

- Akbulak, Y. (2021). Küresel Asgari Vergi: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili Çözüm. Erişim adresi: <https://legal.com.tr/blog/genel/kuresel-asgari-vergi-dijitallesmeden-kaynaklanan-vergi-zorluklarina-yonelik-ikili-cozum/>
- Akçura, A. (2022). %15 Küresel Asgari Vergi Uygulaması ile İlgili OECD Raporunu Takiben AB Komisyonu Tarafından Yayımlanan Taslak Direktif Hangi Düzenlemeleri İçeriyor? 2022 Yılı Takvimi Yine İddialı! Erişim adresi: <https://www.verginet.net/dtt/1/kuresel-asgari-vergi-uygulamasi.aspx>
- Başak, L. (2015). Çok uluslu Şirketler ve Bu Şirketlerin Vergilendirilme Esasları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 323, 61-71.
- Başkaya, F. (2000). *Kalkınma İktisadının Yükselişi ve Düşüşü*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Ber, H. (2018). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış. Vergi Algı, Erişim adresi: <https://vergialgi.net/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>
- Blomström, M. ve Koko, A. (1997). How Foreign Investment Affects Host Countries. *Policy Research Working Paper No:1745*, Washington D.C.: The World Bank.
- Bossons, J. (1988). International Tax Competition: The Foreign Government Responses in Canada and Other Countries. *National Tax Journal*, 41(3):347-355.
- Büyükdemirci, F. ve Diclehan, B. (2021). Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Son Gelişmeler. Erişim adresi: <https://kpmgvergi.com/blog/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-ve-dijital-ekonominin-vergilendirmesinde-son-gelismeler/1197>
- Coşkun, N. (2004). Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2): 243-257.



- Coşkun, N. (2005). Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(19): 153-169.
- Dutilh, N. (2018). Taxation and the Digital Economy: European and International Initiatives to Create a Fair Tax System. Erişim adresi: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=5b609b46-77bb-4061-b091-11333b1f5f9e>
- Ergin, N. E. (2021). ABD ile Türkiye anlaştı! Erişim adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/abd-ile-turkiye-anlasti/641143>
- Ferhatoğlu, E. (2014a). Uluslararası Vergi Sorunları. F. Tekin ve O. Arslan (Ed.), *Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde (ss.116-137)*. T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1876, Eskişehir.
- Ferhatoğlu, E. (2014b). Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi. F. Tekin ve O. Arslan (Ed.), *Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde (ss.138-157)*. T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1876, Eskişehir.
- Fieldhouse, David (1999). A New Imperial System? The Role of Multinational Corporations Reconsidered. Jeffrey A. Frieden and David A. Lake (Eds.), *In International Political Economy: Perspectives on Global Power and Wealth (p.167-180)*. London and New York: Routledge.
- Fox, W., Murray, F. ve Matthew N. (1997). The Sales Tax and Electronic Commerce: So What's New? *National Tax Journal*, 50(3):573-592.
- Gilpin, R. (1987). *The Political Economy of International Relations*. New Jersey: Princeton University Press.
- Hebous: (2021). Has Tax Competition Become Less Harmful? R. A. de Mooji, A.D. Kiemm and V. J. Perry (Ed.), *In Corporate Income Taxes Under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed?* (p.87-105). International Monetary Fund.
- Hines, J.R. (1999). Lessons From Behavioral Responses to International Taxation. *National Tax Journal*, 52(2): 305-322.
- Kabaalioğlu, H. (1986). Çok Uluslu İşletmeler ve Bazı Tanım Denemeleri. Özalp, İ. (Haz.), *Uluslararası İşletmecilik-Seçme Yazılar İçinde*. Eskişehir.
- 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.
- Kahraman, A. (2021a). Dijital Çağın Vergilendirme Kuralları Yeniden Yazıldı, Ama kimin Lehine? Erişim adresi: <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/component/k2/item/7153-dijital->

%C3%A7a%C4%9F%C4%B1n-vergilendirme-kurallar%C4%B1-yeniden-  
vaz%C4%B1d%C4%B1,-ama-kimin-lehine

Kahraman, A. (2021b). Neden ve Kimin İçin ‘Küresel Asgari Vergi’? Erişim adresi: <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4963307>

Kamacı, A. ve Turan, M. (2018). Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketlerin Ekonomik Açından Değerlendirilmesi. *Yönetim, Ekonomi, Edebiyat, İslami ve Politik Bilimler Dergisi*,3(2): 81-92.

Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. *Vergi Dünyası*, Sayı 424, 30-37.

Kargı, N. ve Karayılmazlar, E. (2009). Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(3):21-37.

Karlık, R. (1977). Çok Uluslu Şirketler Üzerinde Bir İnceleme. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 13(2):184-259

Kıvılcım, F. (2013). Küreselleşme Olgusu ve Çokuluslu Şirketlerin Küreselleşme Süreci Üzerindeki Rolü. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 5(2):1-16.

Kirmanoglu, H. (2014). Kalkınma Yardımları. F. Tekin ve O. Arslan (Ed.), *Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde (ss.98-115)*. T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1876, Eskişehir.

Masun, M.A. (2019). Çokuluslu şirketlerin Finansal Yönetiminde Transfer Fiyatlandırması ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 41(1):247-255).

Mazars (2021). Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına %15 Oranında Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması. *SİRKÜLER SAYI: 2021/171*.

Morinobu: (2018). Strategies for Taxing the Digital Economy. *The Tokyo Foundation for Policy Research*. Erişim adresi: <https://www.tkfd.or.jp/en/research/detail.php?id=24>

OECD (1997). The Emergency of Electronic Commerce-Overview of OECD Works/Taxation. *OECD Policy Brief No:1*, November.

OECD (1998). Harmful Tax Competition An Emerging Global Issues, Paris.

OECD (2000). Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris.

OECD (2001). Taxation and Electronic Commerce: Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions, Paris.

OECD (2004). The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, Paris.

OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. *Action 1-2015 Final Report, in Series: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. French: OECD Publishing.

OECD (2018). Tax Challenges Arising From Digitalization- Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing



Öz: (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara: Özkan Matbaacılık.

Öz: (2018). Uluslararası Vergi Rekabeti. F. Tekin ve O. Arslan (Ed.), *Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde* (ss.158-177). T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1876, Eskişehir.

Piciotto: (1999). The End Off Shore? Regaining Public Control of Finance and Taxation in The Era of Globalization. *Paper for Conferance on Governing The Public Domain Beyond The Era of Washington Consensus? Redrawing the Line Between The State and The Market, Toronto, 4th-5th November*.

Sevim, T. (2019). Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesinde Oyunun Kuralları Değişiyor mu? Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/tufan-sevim/dijital-sirketlerin-vergilendirilmesinde-oyunun-kurallari-degisiyor-mu/196>

Ulusoy, Ahmet (2019). Dijital Hizmet Vergisi Geliyor. Erişim adresi: <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetulusoy/dijital-hizmet-vergisi-geliyor-2053220>

Uricchio, A. (2016). A Few Ideas for Reforming Internet Taxation. F. Boccia ve R. Leonardi (Eds.), *In The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models* (pp. 83-96), Swedish.

Üstün, A. ve Büyüksekban, E. (2016). Uluslararası Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı: Vergi Danışmanlarının Değişen Rolü. Erişim adresi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-ayhan-ustun-eray-buyuksekban.pdf>

Yaltı, B. (2008a). Uluslararası Çifte Vergilendirme. A. Herekman (Ed.), *Uluslararası Mali İlişkiler İçinde* (ss.161-182). T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:898, Eskişehir.

Yaltı, B. (2008b). Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi. A. Herekman (Ed.), *Uluslararası Mali İlişkiler İçinde* (ss.183-202). T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:898, Eskişehir.

Yaltı, B. (2008c). Uluslararası Vergi Suçları. A. Herekman (Ed.), *Uluslararası Mali İlişkiler İçinde* (ss.203-220). T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:898, Eskişehir.

## Extended Abstract

### Literature Review

*Multinational companies (MNCs) have become one of the basic elements of the economy today, where globalization has accelerated. Countries are trying to prepare more attractive conditions day by day in order to increase the share they receive from foreign capital. On the other hand, the total economic value of the economic assets acquired by MNCs through their subsidiaries in foreign countries has exceeded the national income of some countries today. For this reason, while countries encourage MNCs on the one hand, they try to tax the incomes of*



the countries on the other hand. However, there are difficulties in taxation of MNCs due to their complex structure and the fact that they continue their activities spread over more than one country by making use of the different legal systems of these countries.

Countries have implemented many unilateral and multilateral projects, methods, and became a party to international agreements, in the light of the work of international organizations, on the prevention of tax losses due to the emergence of the digital economy as a result of the globalization process and the developments in information and communication technologies. However, there has not been a full solution to the taxation problems of MNCs, which have different characteristics with increasing and changing conditions. As of today, the solution of existing problems focuses on taking some radical measures based on the OECD's "Brochure: Two-Pillar Solution (the two-legged solution) to Adress The Tax Challenges Arising From The Digitalisation of The Economy". With this work of the OECD, the renewal of international tax rules and, in this context, the application of global minimum corporate tax on the earnings of some MNCs came to the fore.

The aim of this study is to analyze the general principles of the "global minimum corporate tax", the reasons for its implementation and its possible effects. Thus, on the one hand, it contributes to the understanding of this new tax application, and on the other hand, it lays the groundwork for the evaluation of how much it will provide a solution to international taxation problems.

### **Methodology**

This study is a descriptive research conducted in scanning model. Descriptive modeling is a qualitative research method used to identify, examine and interpret any situation, event and problem in detail. While using this method, data is often collected by scanning and documentation techniques. Since the research subject of this study has historical bases, the documentation analysis technique was preferred. Documentation analysis technique is a qualitative analysis technique used to rigorously and systematically analyze the content of written documents related to a topic, event or problem.

### **Findings and Discussion**

Based on the recent theoretical international taxation literature, firstly, in a comprehensive and systematic way; The developments in the taxation of MNCs in the context of MNCs and their reasons for existence, international tax problems and tax rules are discussed. Then, the global minimum corporate tax was examined around the OECD's "Brochure: Two-Pillar (the two-legged) Solution to Adress The Tax Challenges Arising From The Digitalisation of The Economy", which came to the fore. As a result of this descriptive research, it can be said that MNCs have demonstrated their will to be taxed within certain and predictable rules with increasing determination. However, these new international taxation rules and the new approach to the taxation of MNCs are a radical change in the field of international taxation and the adaptation process to the new taxation normal will not be easy as it requires some important work and the support (reconciliation) of all countries. And to what extent this harmonization process will be achieved, only time will tell. It is possible that every new step to be taken for a consistent and effective solution will have positive and negative effects for each of the parties. For this reason, it may be possible for the parties to exhibit different approaches and behaviors. In addition, there is uncertainty on many issue such as the determination of threshold values in the work of the OECD, the collection method of the new taxation right, the prevention of double taxation, etc. This makes the issue even more complex.

### **Results and Recommendations**

For reasons listed, the two-legged solution mechanism is difficult to implement. Therefore, as much as the OECD's work is likely to turn into a sincere effort to strengthen tax sovereign rights for underdeveloped and developing countries, the allocated right to taxation may also turn into a hush for them. The implementation details in the targeted calendar and the enactment processes of the "multilateral agreement" in the legislatures of the countries



*are critical corners for the " the two-legged solution" and may prevent it from being implemented. However, despite the shortcomings of the agreement, it is an important step in seeking global solutions to the problems of today's world. And although it may seem complicated, countries should not have the luxury of abandoning these approaches, and meticulous work should be carried out in cooperation on this issue.*